الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجزائر3

كليـــة العلوم الاقتصاديةو العلوم التجارية و علوم التسيير
تخصص: علوم التسييـــر
فرع : إدارة الأعمـــال

تحت عنوان

التحصيل الضريبي و الادارة الجبائيــة في الجزائــر

مذكرة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير

أعضـاء لجنة المناقشة:

- الأستاذ: زغدار أحمد : رئيسا
- الأستاذ: لخلف عثمان : مقررا
- الأستاذ: صلاح حواس : ممتحنا
- الأستاذ: لبزة محمد صالح: ممتحنا
- الأستاذ: لسود الصادق : ممتحنا

من إعداد الطالب:
ادري عدنـــان

تحت إشراف الأستاذ:
لخلف عثمـــــان

السنة الجامعية : 2010/2009

اهـــــداء

أهدي هدا العمل المتواضع،ثمرة جهدي المتواصل،إلى:

* أغلى الحبايب أمي التي أعانتني بكل ما تملك،بحنانها غمرتني و بدعائها حفظتني،و بنصائحها وجهتني،إليك أهدي هذا العمل يا أمي الغاليـــــــة،أطال ا في عمرك و حفضك لي يا نبراس حياتي.

* إليك يا أبي،يا من تعبت و عانيت حتى أوصلتني إلى ما وصلت إليه من نجاح،كل هذا من فضل ا و فضلك علي،أطال ا في عمرك.

* إليكن يا أخواتي و أزواجكن و أبنائكن "وائل،سيرين،لؤي و أويس.

* إلى كل الأهل و الأقارب و الأحباب.

* إلى صديقي المهندس: عبد الرؤوف الذي أعانني لإتمام هاته الرسالة.

* و إلى كل أصدقائي في العاصمة،فرنسـا و كندا،وكل من جمعتني بهم دروب الحياة،و إلى جميع أهل العلم و التعلم بدون استثناء.

ادري عدنــــان

كلمة شكر و تقدير

بسم ا   الرحمن الرحيم:

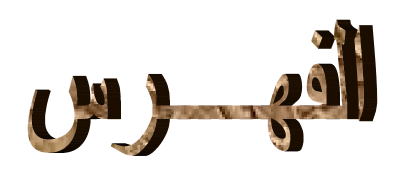
"رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن أعمل صالحا ترضاه و أدخاني في عبادك الصالحين".

- أحمدك و أشكرك يا الهي،ياولي نعمتي،أحمدك حمدا كثيرا على ما أعطيتني من قوة الإرادة و المثابرة حتى استطعت بعونك أن أتم هذا العمل المتواضع.

- أتقدم بخالص شكري و تقديري و امتناني لأستاذي الفاضل
الدكتور: لخلف عثمان على جهوده معي و توجيهاته الهادفة التي أثمرت عن ميلاد رسالتي.

- أتوجه بعميق مشاعر الشكر و الامتنان لنجمي حياتي والدي الغاليين أمي و أبي.
- ختاما أشكر المهندس: عبد الرؤوف بن الشاوي على مساعدته لي.

ادري عدنـــان



العنوان..الصفحة

المقدمة العامة..01

الفصل الأول: التحصيل الضريبي في الجزائر..04

تمهيد: 04

المبحث الأول : قواعد التحصيل الضريبي..06

1-1 الفعل المولد للضريبة...06

2-1 الملائمة في التحصيل...07

3-1 الإقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي...07

المبحث الثاني : طرق و ضمانات التحصيل الضريبي 09

1-2 التحصيل الفوري 10

2-2 التحصيل الزمني او الممدد..10

3-2 أساليب التحصيل المعتمدة من الإدارة الجبائية الجزائرية.................................11

1-3-2 التحصيل عن طريق الضريبة الوحيدة الجزافية IFU 11

2-3-2 التحصيل عن طريق الأقساط الوقتية الشهرية 11

3-3-2 التحصيل عن طريق الإقتطاع من المنبع...12

4-3-2 التحصيل عن طريق التسبيقات على الحساب...12

5-3-2 التحصيل عن طريق الجداول..12

4-2 التحصيل الإلزامي..12

1-4-2 الإجراءات الجبرية أو القهرية...13

2-4-2 الغلق المؤقت للمحلات المهنية..13

3-4-2 سحب التوطين البنكي واشتراط الوضعية الجبائية...13

4-4-2 إشتراط جدول ضرائب مصفى..13

5-2 ضمانات التحصيل الضريبي..13

المبحث الثالث : علاقة الحساسية الضريبية و الضغط الجبائي بالتحصيل الضريبي..........15

1-3 الحساسية الضريبية...15

2-3 الضغط الجبائي...19

1-2-3 مفهوم الضغط الجبائي...19

2-2-3 حساب الضغط الجبائي...19
3-2-3 حدود الضغط الجبائي...22
المبحث الرابع : مصادر التحصيل الضريبي...28
1-4 الرسم على القيمة المضافة 29
1-1-4 العمليات الخاضعة للضريبة...29
2-1-4 الأساس الخاضع للضريبة...31
3-1-4 الإعفاءات...31
4-1-4 المعدلات...32
5-1-4 كيفية التحصيل...32
2-4 الضريبة على الدخل الإجمالي...34
1-2-4 من هم الأشخاص الخاضعون للضريبة 35
2-2-4 الأرباح الصناعية و التجارية...35
3-2-4 أرباح المهن غير التجارية...38
4-2-4 الإيرادات الفلاحية...38
5-2-4المداخيل العقارية...39
6-2-4إيرادات الديون والودائع والكفالات 39
7-2-4المرتبات والأجور والمنح والريع العمرية 39
8-2-4فوائض القيمة...40
9-2-4 حساب الضريبة علىا لدخل الإجمالي 40
3-4 الضريبة على أرباح الشركات 41
1-3-4 مجال تطبيق الضريبة 41
2-3-4 المجال الإقليمي للضريبة...42
3-3-4 الإعفاءات...42
4-3-4 حساب الضريبة على أرباح الشركات...42
المبحث الخامس:المراقبة الجبائية...44
1-5 ماهية المراقبة الجبائية...44
1-1-5 المراقبة الشكلية للتصريحات 45
2-1-5 المراقبة الخاصة بالتقدير الجزافي...45
3-1-5 المراقبة المعمقة للملفات...45
4-1-5 التحقيق المحاسبي...45

5-1-5 مراقبة المداخيل 46
6-1-5 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية..................................46
7-1-5 مراقبة أسعار وتقويم المعاملات العقارية.....................................47
8-1-5 المراقبة المشتركة مع مديريات أخرى 47
2-5 التحقيق المحاسبي...47
1-2-5 الإطار القانوني 48
2-2-5 هياكل التحقيق 51
3-2-5 كيفية التحقيق والمراقبة 52
3-5 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية...................................54
خلاصةالفصل:... 55
الفصل الثاني:الإدارة الجبائية الجزائرية.......................................56
تمهيد:..56
المبحث الأول:الإدارة الجبائية الجزائرية قبل الإصلاحات.....................57
1-1 التنظيم غير الملائم..57
2-1 نقص الوسائل...57
3-1 نقائص التحكم في الوعاء الضريبي...58
4-1 النقائص في التحصيل الضريبي...58
المبحث الثاني: الإدارة الجبائية الجزائرية بعد الإصلاحات (هيئة التنفيذ التقني) 60
1-2 المديرية العامة للضرائب..61
1-1-2 المفتشية العامة للمصالح الجبائية 61
2-1-2 المديريات المكونة للمديرية العامة للضرائب................................63
2-2 المصالح الخارجية للإدارة الجبائية 65
1-2-2 المديرية الجهوية للضرائب...65
2-2-2 المديرية الولائية للضرائب...65
3-2-2 مفتشية الضرائب 67
4-2-2 قباضات الضرائب..67
المبحث الثالث: الإدارة الجبائية هيئة الوساطة.................................71
1-3 مصلحة التشريع الجبائي...71
2-3 علاقة الإدارة بالمكلفين بالضريبة..72
3-3 دور مفتشوا الضرائب...73

3-4المنازعات الجبائية 73
المبحث الرابع:نقائص الإدارة الجبائية 74
1-4 نقائص الموارد البشرية 74
2-4 النقائص المادية 75
المبحث الخامس: تحسين الجهاز الإداري الجبائي.. 76
1-5 تحسين الإمكانيات البشرية.. 76
2-5 تحسين الإمكانيات المادية.. 77
3-5 تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف.. 78
1-3-5 الوعي الجبائي 78
2-3-5 تكوين وإعلام المكلفين بالضريبة.. 79
5- 4 مقومات نجاح الإدارة الجبائية 80
خلاصةالفصل.. 82
الفصل الثالث : بسيكولوجية الضريبة في الجزائر.. 83
تمهيد:.. 83
المبحث الأول: الأسس الإجتماعية للضريبة.. 84
1-1 الرضا الجبائي الجماعي 84
1-1-1 مصادر الرضا.. 84
2-1-1 الرضا الشكلي.. 85
3-1-1 الإستفتاء الجبائي.. 85
2-1 الرضا الجبائي الفردي بالضريبة.. 85
1-2-1 الواجب الجبائي 85
2-2-1 الإختيارات الجبائية (السوق السياسية) 86
3-1 كيف يتم تحسين الخضوع للضريبة أي القبول بها؟.. 86
المبحث الثاني :العبء الضريبي و أثره على نفسية المكلف.. 88
1-2 العبء الضريبي التقني.. 88
2-2 العبء الضريبي النفسي 90
1-2-2 العوامل العامة.. 90
2-2-2 العوامل التقنية 90
المبحث الثالث_: مقاومة الضريبة 92
1-3 المقاومة الجماعية للضريبة 92

2-3 المقاومة الفردية للضريبة..93
1-2-3 التهرب الضريبي..94
2-2-3 الغش الضريبي..95
3-3 واقع الضريبة 96
1-3-3 نظرة المكلف بالضريبة الجزائري مقارنة مع المكلف الأوروبي 96
2-3-3 سبب التهاون في دفع الضريبة 97
3-3-3 واقع التهرب و الغش الضريبي..98
المبحث الرابع : آثار التهرب والغش الضريبي..100
1-4 الآثار المالية 100
1-1-4 التمويل عن طريق العجز في الميزانية..101
2-1-4 زيادة العبء الضريبي 102
3-1-4 اللجوء إلى المديونية الخارجية 103
2-4 الأثار الإقتصادية..103
1-2-4التأثير على ميكانيزمات المنافسة..103
2-2-4 تناقص فعالية الجباية كأداة تعديل إقتصادية..104
3-4 الأثار الإجتماعية..104
المبحث الخامس :معالجة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي..106
1-5 الوسائل المختلفة لمعالجة الظاهرة..106
1-1-5 الإصلاح الجبائي..106
2-1-5 التوعية والتحسيس بالآثار الناتجة عن الظاهرة..107
3-1-5 ضبط التشريع الجبائي..108
2-5 الطرق الإدارية العادية لمعالجة الظاهرة..108
1-2-5 التعامل بالفواتير..108
2-2-5 تبادل المعلومات..109
3-2-5 تكثيف عمليات المراقبة و التحقيق..109
خلاصة الفصل..110
الفصل الرابع: دراسة حالات للمراقبة الجبائية 112

المبحث الأول: وضعية التقدير الجزافي: الضريبة الجزافية الوحيدة IFU........................114
المبحث الثاني: وضعية التقدير الحقيقيREEL..117

1-2 دراسة الحالة الأولى..117
2-2 دراسة الحالة الثانية (التحقيق المحاسبي: vérification comptable)................118
المبحث الثالث: إستنتاجات و إقتراحات...133
1-3 أسباب التهرب الضريبي..133
2-3 آثار التهرب و الغش الضريبي..134
3-3 الإقتراحات لمعالجة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي...135
خلاصة الفصل...135
الخاتمة العامة..138
المراجع..140
الملاحق 143


" المقدمـة العامـة "

المقدمـــــة العامـــة

إن الإدارة الجبائية لا تستطيع أن ترفع من مردود ضرائبها أو بالأحرى أن ترفع من قدراتها على التحصيل الجبائي دون أن تواجه مجموعة من العراقيل و الصعوبات المعتبرة ، فهناك العراقيل التقنية وهناك العراقيل النفسية السيكولوجية للأفراد المكلفين بدفع الضريبة ، فالمشكل في التحصيل قد يتسبب فيه الطرفان الإدارة الجبائية من جهة و المكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

أولا العراقيل التقنية المتواجبة عن الإدارة وعملها ، فنلاحظ أن في معظم الدول المتقدمة الوعاء الضريبي مجاله محدود ، فعلى سبيل المثال لا الحصر نجد أن النظام الضريبي الفرنسي ترتكز مدا خيله المحصلة من الضرائب على ثلاثة مجموعات ، الضريبة على الدخل ، الضريبة على أرباح الشركات ، و الضريبة على الإنفاق.

هذا التركيز على هذه المجموعات الثلاثة يوضح جيدا مدى صعوبة رفع حدة الضغط الجبائي و هذا ما وضحه جيدا الإقتصادي الأمريكي A.B.LAFFER في منحنى الإيرادات الجبائية ، على أن هذه الأخيرة تميل إلى الصفر عندما يكون معدل الضريبة معدوم ، و لكنها تنعدم كذالك أو تميل إلى الصفر عندما يكون المعدل مرتفع جدا.

فالضغط الجبائي المتزايد سيتولد عنه لا محالة إنخفاظ في الحصيلة الجبائية ، ويبعث نوعا من الإحباط و التراجع عند القيام بالأنشطة الإنتاجية و حب المبادرة في الإستثمار لدى لأعوان الإقتصاديون. فالمثل الشهير " إذا زاد الشيء عن حده انقلب إلى ضده" (trop d'impôt tue l'impôt).

ثانيا: لا يمكن إغفال تلك العراقيل المتعلقة بالجانب النفسي للأفراد فالمعروف أن الضريبة مقبولة لكن كرها . المكلف بدفع الضريبة يدفعها وله توجه حتمي لرفضها أو الغش في دفعها ، هذه الوضعية النفسية إتجاه الضريبة تنبثق بالدرجة الأولى من الدهنيات المسيطرة لدى الأفراد و درجة وعيهم وتحضرهم و مدى تقافتهم الجبائية كما لايمكن أن نغض الطرف على أن كل محاولة لزيادة ضريبة جديدة أو حتى التفكير في رفع معدل ضريبة قديمة إلا و يقابلها رفض قاطع.

تجارب الإصلاح الجبائي بينت أن المكلفين بدفع الضريبة يفضلون دفع الضريبة القديمة على أن يدفعوا ضريبة جديدة حتى ولو كانت هذه الأخيرة أكثر ملائمة وأكثر عدالة ، فهم إذن يرفضون كل جديد جملة وتفصيلا.

الغش و التهرب الضريبيين النقطتين السوداء و المشكل الحساس و العويص الذي تواجهه أي إدارة جبائية ، و يعتبر أحد أهم العراقيل التي تقف في وجه التحصيل الضريبي ، فهو كابح في غاية الأهمية للعمل الجيد للإدارة الجبائية ، التهرب الضريبي هناك ماهو مغطى قانونيا لوجود ثغرات و فجوات في التشريع الجبائي يستغلها بعض المكلفين للتحايل على الإدارة الجبائية و من تم التهرب من دفع حصص مالية معتبرة . كما يمكن أن يكون صراحة كعدم التصريح الكلي أو عدم إمتلاك السجلات التجارية ، أو عدم التعامل بالفاتورات أو عدم التصريح الجيد وإعتماد وثائق محاسبية مراوغة ... إلى

غير ذلك من طرق التهرب و الغش الضريبيين . وكما هو معلوم أن نتائج التهرب و الغش و خيمة ماليا واجتماعيا و اقتصاديا و ينجر عن ضياع أموال معتبرة لخزينة الدولة ، كما يوسع من فجوة عدم المساواة بين المتهربين و الملتزمين بدفعها ، كما يخلق تضررا خطيرا و معتبرا للمكلفين بدفع الضريبة النزهاء في ساحة .

المنافسة و إحتكار الأسواق من أولئك المتهربون. وتجدر بنا الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من هذا المشكل العويص الذي يجعلها تخسر سنويا أموالا معتبرة تحرم منها خزينة الدولة و المواطن الجزائري بالأخص.

كما انه لا يمكننا إغفال قضية الجباية البترولية الجزائرية إذ تمثل القلب النابض و المورد الأساسي الخزينة الدولة ، بإعتبار أن الجباية البترولية هي المساهمة بنسبة كبيرة في تمويل ميزانية الدولة و بالتالي كل إنخفاض في أسعار البترول سيؤدي حتما إلى النقص في تمويل الميزانية مما يدفع الى البحث عن تمويل أخر محلي وهي الجباية العادية ، إلا أن مردود الجباية العادية موضوع البحث يبقى بعيدا كل البعد عن متطلبات الخزينة إذ لم يكد يتعدى ربع الإيرادات الإجمالية في بعض السنوات الفارطة ومنه فان ***الاشكالية المطروحة*** :

ما مدى فعالية الادارة الجبائية فى عملية التحصيل الضريبي؟

وانطلاقا من هذه الإشكالية تطرح علينا جملة من التساؤولات نذكر منها :

- لماذا هذا النقص في مردودية التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية ؟
- ما هي الأسباب الحقيقية لضعف التحصيل الضريبي في الإدارة الجبائية الجزائرية ؟ حيث أن موارد الجباية العادية لو إستغلت جيدا لمكنت الخزينة العمومية من تغطية نفقات التسيير و لأستغلت موارد الجباية البترولية في تمويل المشاريع الإستثمارية وبعث عجلة التنمية الإقتصادية نحو الأمام ، و تحولت الإيديولوجية الإقتصادية الجزائرية من إقتصاد مديونية إلى اقتصاد إستثمار و إنتاج إذن ضعف مردود الجباية العادية و معاناة الإدارة الجبائية الجزائرية من ضعف التحصيل يدفعنا لنتساءل عن دوافع هذا الضعف .
- هل الهيكل التنظيمي و الإداري للإدارة الجبائية الجزائرية يبقى بعيدا عن المطلوب منه تحقيقه أم هو راجع إلى تقل العبء الضريبي الذي يدفع بالمكلفين إلى التهرب أكثر فأكثر؟

للإجابة على الاشكالية أعلاه وكذا مختلف التساؤولات المطروحة نقدم الفرضيات التالية كإجابة مبدئية

* يبقى التحصيل الضريبي ضعيف

- حتى تكون الجباية العادية فعالة وذات مردودية عالية لابد ان تكون الادارة الجبائية قوية، ناجعة وتعمل في شفافية كما عليها ان تبسط من الاجراءات الادارية حتى تستطيع التعامل مع المكلفين بكل وضوح وانضباط ، وان تراجع التشريع الجبائي وتحكم التصرف فيه .
- لا بد من التاكيد على ضرورة تحسين العلاقة بين المصالح الجبائية والمكلفين بالضريبة ، اذ نشير بصفة خاصة الى عدم توفر المعلومات الجبائية على المستوى المحلي ، وعليه يجب تعزيز مجال التكوين وتحسين موظفي الادارة الجبائية كما ونوعا .
- ايجاد تنظيم جبائي مناسب للحد من التهرب الضريبي .
- ان رجال المالية العامة قد تجاوزوا البحث في الجوانب القانونية البحثة للقواعد المالية، واصبحوا الان يهتمون بالبحث عن تفسيرات اجتماعية ونفسية للظاهرة المالية (الضريبة) أي بسيكولجية المكلف بالضريبة.

ومن خلال هذا التمهيد البسيط ، فموضوع بحثنا يدور حول التحصيل الضريبي ومدى فعاليته ، وتم إختيارنا لهذا الموضوع لما له من أهمية في تبيين التصرف السليم والعقلاني لتحسين التحصيل الضريبي و أداء الضريبة المالي و الإقتصادي و الإجتماعي ، و أداء الإدارة الجبائية و أداء المكلف بالضريبة وثقافته في المجال الجبائي وكذا أهمية الجباية العادية كقطب من أقطاب التمويل لخزينة الدولة و أثرها على إستقطاب الإستثمار المحلي و الأجنبي ، ونظرا لقناعتنا أن الأداء الحسن و الفعال للضريبة سيتولد عنه تحصيل وافر و إرتفاع في الإيرادات الجبائية ، و إنتشار الوعي الجبائي و الثقافة الضريبية بين أوساط المكلفين بالضريبة وتطورهما مما يحسن من سلوك و نظرة المكلفين إلى الضريبة وتقلل من التهرب الضريبي .

وقد إستعملنا في دراستنا المنهج الوصفي الذي يعتبر طريقة علمية منظمة يعتمدها الباحث لدراسة حالة ظاهرة إجتماعية ،سياسية أو إقتصادية كما توجد في الواقع ،و يهتم بوصفها وصفا دقيقا ،يعبر عنها تعبيرا كيفيا و كميا.

إن سبب إختيار هذا المنهج أنه أنسب منهج يتماشي مع طبيعة موضوعنا لأنه يمكننا من جمع معلومات حقيقية و مفصلة ،تحديد بعض المشاكل الموجودة ،تقييم الظاهرة المدروسة مقارنتها بظواهر أخرى ،و المساعدة في التنبؤ بمستقبل الظواهر المشابهة.

و قد قمنا بتقسيم هذا البحث المتواضع إلى ثلاثة فصول ، أين سنتطرق في الفصل الأول فيه إلى لب الموضوع ألا وهو التحصيل الضريبي حيث يجمع في طياته كل ما يتعلق بهذا الإجراء على مستوى النظام الضريبي ، أما الفصلان الثاني و الثالث فهما فصلان يتفرعان عن الفصل الأول قضية الإشكال .ففي الفصل الثاني سنحاول التقرب فيه من الإدارة الجبائية الجزائرية وكيف سيكون تأثيرها على التحصيل الضريبي ،أما الفصل الثالث و الأخير ففيه سنحاول معالجة قضية بسيكولوجية الضريبة وكيف ستؤثر على التحصيل الضريبي مبرزين فيه سلوك المكلف بالضريبة و مدى تأثيره على درجة التحصيل الضريبي و مردودية الجباية العادية.





RECOUVREMENT FISCAL EN ALGERIE

الفصل الأول : التحصيل الضريبي في الجزائر:

تمهيد الفصل :

"التحصيل الضريبي هو مجموعة من الإجراءات الإدارية و التقنية ، التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية" [1].

تحصيـــل الضريبـــة كـان فــي بعض الأحيـان مؤجــرا (affermé) ، وفــي بعــض الأحيــان الأخرى كان مخولا لمندوبي (délégués) المكلفين بدفع الضريبة ، قبل أن يتحول فـي يومنا الحالــي و يصبح من صلاحيات الإدارات المالية للدولة (مصالح الإدارة الجبائية علــى الخصوص).

- تأجير تحصيل الضريبة:

يعني تسليم صلاحية تحصيل الضريبة إلى مستأجــر خاص كــان أم شركة، الذي يلتزم بتحويل حصة مالية معينة من هذا التحصيل لصالــح خزينــة الدولــة.حتـــى و إن كــان مستأجري الضريبة قد نشطوا خلال النظام القديم ، فقد مثلوا إدارة فعالـــة فــي التحصيل الضريبي غير أنهم قد وسعوا من ثروتهم بطريقة غير لائقة على حساب كل من المكلف بالضريبة و الخزينة العمومية على حد سواء.

- إجراءات التحصيل و الجمع بواسطة المندوبين :

هذا النظام في التحصيل كان ينشط أيضا تحت لواء النظام القديم ، لكن نشاطه لم يكن ناجحا ولم يخدم القائمين عليه الذين كانوا يفتقدون إلى الموضوعية و يشكون من نقص سلطتهم ونفوذهم ، هذا ما إنعكس سلبا على المردود الجبائي الذي كان ضئيلا جدا. و كنتيجة لهذا العجز في التحصيل و تحت تأثير عمليات احتجاج موسعة ، تحولت صلاحيات التحصيل الضريبي إلى سلطات الإدارات المالية للدولة و أصبح مخولا للإدارة الجبائية أكثر تحديدا .

حتى و إن بقي إلى يومنا الحالي التحصيل الضريبي المباشر محتكرا من إدارات الدولة ، إلا أن هذا لايمنع على الإطلاق أن يكون التحصيل من طرف هيئات خاصة تعمل تحت رقابة الدولة ، وهذا كان مطبقا في النظام الجبائي للإتحاد السوفياتي سابقا تحت إسم " التحصيل الموكل بالامتياز" .

كما يجب أن نشير إلى أنه بصفة عامة يتم تحصيل الضريبة في صورة نقدية أو مايقوم مقامها من الشيكات و الحوالات البريدية أو غيرها من وسائل الدفع ، أما الصورة العينية فقــد اختفت تماما.

فمن الملاحظ أن يتم تحصيل قيمة الضريبة في صورة عينية كما هو الحال بالنسبة للمجتمعات الزراعية،

---

[1] Piérre Beltrame، la fiscalité en France ، Hachette supérieur ، 5eme édition ، année 1997 page 45.

إلا أن هذا يبقى إستثناء من القاعدة العامة للتحصيل ، يجب عدم التوسع فيه أو القياس عليه . و قد نصت بعض التشريعات الجبائية على السماح بقبول السندات الحكومية أو التي تضمنها الدولة لدفع بعض الضرائب. و يكون الغرض من ذلك تثبيت أسعار هذه السندات بالإضافة إلى الترغيب في الإكتتاب بها ، على أن يتم تحديد حد أقصى لما يجوز الوفاء به من قيمة الضريبة على شكل سندات حكومية ، حماية للسيولة النقدي و رغبة في إستهلاك القيمة العامة قبل موعدها . وهذا لايعتبر إستثناء من القاعدة العامة ، لأن السندات تقترب من النقود وتتمتع بدرجة عالية من السيولة ، ويمكن تحويلها في أي وقت إلى نقود دون خسارة في قيمتها.

وبعد هذه النظرة الوجيزة حول التسلسل التاريخي للتحصيل الضريبي سنتعرض إلى القواعد المتعلقة بالتحصيل الضريبي .

المبحث الأول: قواعد التحصيل الضريبي:

نعني بقواعد التحصيل الضريبي تلك القواعد القانونية التي حددها المشرع الجبائي لتحصيل وجباية الضريبة ، و التي يمكن تلخيصها في الفعل المولد للضريبة ، الملائمة فـــي التحصيل ، و الاقتصاد في نفقات التحصيل .

1 -1 الفعل المولد للضريبة (fait générateur) :

الفعل المولد للضريبة تحدده نصوص التشريع الجبائي ، ويعني المناسبة أو السلوك الموجب و المؤدي إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة. ويحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة ، على كل مكلف إذا ما توفرت فيه شروط خضوعه للضريبة ، إذن هذا الفعل المولد للضريبة يختلف باختلاف نوع وطبيعة الضريبة.

فيما يخص الضرائب المباشرة ، نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب دخول القيم المنقولة ، مثلا الفعل المولد لهذه الضريبة يتمثل في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه .أما فيما يخص الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية ، فهو يتمثل في تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة أو الشركة ، أما الأجور و المرتبات فإن الفعل المولد للضريبة يتمثل في حصول الأجير على مرتبه أو أجرته، أما أرباح المهن الحرة فيعتبر إنتهاء السنة الميلادية بتحقق الأرباح هو الفعل المولد للضريبة .

و فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة ، فيعتبر مرور السلعة للحدود الإقليمية للدولة هو الفعل المولد للضريبة بالنسبة للاستيراد أو التصدير ، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الفعل المولد للإنتاج و إنتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها و تداولها هو الفعل المولد للضريبة فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال .

يعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الفعل المولد للضريبة على انتقال الملكية فيما يخص رسوم التوثيق و التسجيل،و بالنسبة إلى ضريبة الطابع فإن كتابة الوثائق أو المحررات المفروضة عليها الضريبة هو الفعل المولد لهذه الضريبة.

إن عملية تحديد الفعل المولد للضريبة ، لها أهمية قصوى لتحديد الشخصية القانونية للمكلف بالضريبة و بالتالي تحديد قيمة أو دين الضريبة التي في ذمته. كما يلعب دورا أساسيا في تحديد معدل الضريبة ، و ما إذا كان قد طرأ عليه أي تغيير سواء كان زيادة أو نقصانا بعد تحقق الفعل المولد للضريبة ، إذ أن المكلف بالضريبة يلتزم بدفع الضريبة حسب معدلها وفقا لما هو قائم وقت تحقق الفعل المولد للضريبة بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو بتخفيضه .

و يجب إتباع هذه القاعدة حتى في حالة إلغاء الضريبة كليا أو جزئيا ، فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تم فيها الفعل المولد لها قبل الإلغاء ،إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي .

2-1 الملائمة في التحصيل الضريبي:

حتى يكون التحصيل الضريبي فعال و ناجح ، لابد أن تتميز إجراءاته بالبساطة ، و مواعيده و أساليبه تتلاءم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة ، حيث لايتضرر هذا الأخير عند دفع الضريبة " أدم سميث" في هذا الميدان يؤكد على ضرورة هذا المبدأ ، فعلى الضريبة أن تكون محصلة في الأوقات و الظروف و بالطرق الأكثر ملائمة للمكلف بدفعها.

إذن ففي هذا السياق يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم كلا من الطرفين ، فلا يضر بالمكلف بالضريبة ولا يترتب عنه إضرار بالخزينة العمومية . ولتحقق ذلك يستدعي توفر بعض الشروط نذكر منها مايلي :

- يجب أن يتصف النظام الجبائي بالشفافية ، مما يسمح للمكلف بالضريبة بالتعرف على الضريبة التي هو مطالب بدفعها و تحديد قيمتها إذا لم يكن حسابها معقدا بالطبع.

- بالنسبة للضرائب غير المباشرة تتميز باندماجها في سعر السلعة ، لهذا يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات ملائمة للمكلف بالضريبة ، بحيث يكون قادرا على الدفع لأنه سيختار وقت الشراء الذي يناسبه .

- أما بالنسبة للضرائب المباشرة لابد من إتباع طريقة الدفع بالتقسيط على فترات تتلاءم مع فترات السيولة النقدية التي يتوفر عليها المكلف بالضريبة.

- يجب أن تنظر مصالح الإدارة الجبائية إلى المكلفين بالضريبة و خاصة منهم الذين يعانون من مشاكل مالية أو تمويلية باهتمام ، و محاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي .

فيما يخص النظام الضريبي الجزائري و على مستوى الإدارة الجبائية الجزائرية ، فنلاحظ أن هذا المبدا في الملائمة في التحصيل الضريبي يبقى محترما نسبيا ، فإذا نظرنا إلى الضرائب على المرتبات و الأجور فإنها تقتطع من المنبع أي من الأجر وقت دفع المرتب ، أي عند نهاية كل شهر ، فهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين و الأجراء ، و " الإقتطاع من المنبع" يعفيهم من إجراءات الدفع حيث تتكفل بذلك المؤسسة التي توظفهم.

أما إذا نظرنا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ، فإن تلك الضريبة تدفع بالتقسيط كل ثلاثي مما يخفف من وقعها على خزينة المؤسسة أو الشركة.

3-1 الإقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي :

تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة و لازمة على الإدارة الجبائية ، بحيث يكون الفرق مابين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما تحصله الإدارة الجبائية أقل ما يمكن ، لأن أي زيادة

في نفقات الضريبة سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي و بالتالي إيرادات الخزينة العمومية ، أو بتعبير أخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن و أهم .

وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي إلى زيادة ووفرة حصيلة الضرائب ، إلا أن هذا المبدأ يبقى تطبيقه نسبيا و هذا راجع إلى أن التنظيم التقني للضرائب يتطلب عدة عمليات و تقنيات جد معقدة في بعض الأحيان ، إذ يشتمل على تحديد وعاء الضريبة تم تصفية الضريبة لتتبعها بعد ذلك عملية التحصيل ، بالإضافة إلى عملية المراقبة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية المختلفة.

كل هذا يتطلب وجود جهاز إداري معتبر، وتوسع الجهاز الإداري سيؤدي و بدون شك إلى ارتفاع نفقات الإدارة الجبائية ، نفقات التسيير و نفقات التجهيز على حد سواء . إذن هذا التوسع و إرتفاع النفقات يؤثر سلبا على المردودية الجبائية و بالتالي على التحصيل الضريبي .

ولتجنب هذا الوضع يجب مراعاة الاعتبارات الآتية :

* تعيين الموظفين في المصالح الجبائية يكون حسب الحاجة.

ليس لاعتبارات أخرى ، لأن أجور الموظفين تمثل نفقات تدفع من خزينة الدولة ، كما يجب إختيار الموظفين الذين لهم كفاءة و مستوى علمي عالي.

* إستعمال التقنيات المتطورة مثل أجهزة الإعلام الألي من أجل ربح الوقت و إتقان العمـــل .

* تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها و تحصيلها ، و تجنب فرض الضرائب التي تحتاج إلى نفقات متزايدة ، وفي هذا المجال نجد الضرائب على مجموع الدخل أحسن من الضرائب النوعية.

* حسن إستعمال الوثائق الجبائية بإعتبارها تقدم مجانا ، فإن تكلفتها تتحملها الإدارة الجبائية أي خزينة الدولة . بالنسبة للجزائر نلاحظ إستعمال غير منضبط وغير عقلاني للوثائق و المطبوعات من قبل مستخدمي الإدارة الجبائية ، و على سبيل المثال فإن عملية إصدار وثائق جديدة مثال G50 (وهي عبارة عن وثيقة جبائية للتصريحات الضريبية صدرت سنة 1995) التي عوضت وثائق قديمة ، قد كلفت خزينة الدولة تكاليف باهظة ، ضف إلى ذلك وجود مخزون هام من الوثائق القديمة التي لم يعد لها أي إستعمال .

المبحث الثاني: طرق و ضمانات التحصيل الضريبي:

دفع الضريبة يمكن أن يكون فعلا يقوم به سواء المكلف بدفع الضريبة بنفسه أو بواسطة جهة أخرى .

- فلما يكون الدفع من طرف المكلف بالضريبة بنفسه ، يمكن أن يكون منظما أو عفويا . في الحالة الأولى المكلف بدفع الضريبة يستلم إشعار بالدفع الذي يحدد لـه قيمـة الدفـع والمـدة الزمنيـة اللازمة الإخضاع (ROL) كالضريبة على الدخل الإجمالي وغيرها ، كما يمكـن أن يكـون هنـاك إشعار بالدفع لما يتناسى المكلف بالضريبة دفع ما عليه من ضرائب . أما الحالـة الثانيـة أي يتم دفعها عفويا أي دون تذكير أو إشعار من طرف مصالح الإدارة الجبائية، كالضريبة على أرباح الشركات و الرسوم على رقم الأعمال.

- وكمـا ذكـرنا يمكـن أن يكـون الدفـع مـن طـرف جهـة أخـرى غيـر المكلـف بالضريبة شخصيا ، وهي حالة شائعة الاستعمال في معظم الدول الصناعية بإستثنـاء فرنسا ، أيـن يكون تحصيل الضريبة على الدخل انطلاقا من الدفع الذي تقوم بها المؤسسات و الشركات بإقتطاع مباشر مـن الأجور و هذه التقنية تعـرف " بالإقتطـاع من المنبـع أو المصـدر"(Prélèvement à la source) التي تسهل إلى حد كبير من الإدارة الجبائية ، كما تحسن سيولة الخزينة العمومية لما تحدثه من سرعة المداخيل لـها وهي تقنية في غاية الفعالية .

حيث أنها تخدر المكلف بالضريبة وتجعله أقل حساسية للوقع أو العبء الجبائي عليه ، كذلك تقوي من ظاهرة الخضوع المطبقة من طرف الدولة على المؤسسات .

أما فيما يخص الضرائب على الإنتاج و الإستهلاك ، فالضريبة تحصل مـن المنتـج أو التاجر أو المستورد الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق إدماج قيمة الضريبة في سعر السلعة الذي سيبيع به.

أما بالنسبة لضرائب الطابع ، فيتم المكلف بدفع الضريبة بنفسه بهذه العملية ، و ذلك من خلال دفع قيمة هذه الطوابع ويقوم بائعوها بتوريد حصيلتها إلى مصالح الضرائب .

ويجب أن نشير هنا إلى عدم إمكانية القيام بعملية المقاصة بالنسبة لدين (القيمة المستحقة) الضريبة مع أي دين للمكلف بالضريبة على الحكومة. ويرجع ذلك إلى أن الضريبة تعد من موارد السيادة لدى الدولة ولذلك فإنه من الأحسن أن يكـون لها كيان خاص بها بعيـدا عـن العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الدولة و الأفراد .

بالإضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضي حصـولها على كافـة الإيـرادات المقـررة فـي الميزانية لتتمكن من تغطية إلتزاماتها من النفقات العامـة .و أخيـرا فإن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات طويلة ومعقدة يؤدي إلى عدم استقرار المراكز المالية لكل من المكلفين بالضريبة و الدولة.

أما فيما يرتبط بمواعيد التحصيل الضريبي ، فإن التشريع الجبائي يحـــدد موعـــدا معينا معروفا لكل ضريبة ، مراعيا في ذلك مصلحة الخزينة العمومية من جهة و مصلحـــة المكلفيـــن بالضريبة من جهة أخرى من حيث الملائمة و إمكانية تقسيط قيمة الضريبة.

فبالنسبة للضرائب المباشرة ، يحدد المشرع لها فترة معينة من السنة تحصل فيها ، كما هو الحال بالنسبة للضرائب على الأجور و المرتبات فهي تحصل بصورة شهرية ، و الضريبة على أرباح الشركات تدفع سنويا مرة واحدة خلال الأشهر الثلاثة لانتهاء السنة المالية للمكلف بالضريبة.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن حصيلتها توزع على مدار السنة وليس لها وقت محدد.

" التحصيل الضريبي هو إقتطاع ضريبي ، يعني في مجال واسع تأمين إستقباله الحقيقي أو الفعلي ، الإشكال الأساسي و الهام في هذا المجال يتمثل في الرابطة التي تجمع كل من الفعل المولد للضريبة ، أي الحادثة أو النشاط الذي نتج عنه الدين الضريبي إتجاه الإدارة الجبائية أو بمعنى أخر منشأ الضريبة ، وبين الدفع المادي لهذا الاقتطاع" [1] .

وفي هذا المسار أو المعنى جعلت في إطار التنفيذ طريقتين متفاوتتين في الأهمية ، طريقة التحصيل الفوري و طريقة التحصيل الزمني أو المدد .

1-2 التحصيل الفوري :

التحصيل الضريبي على هذا الأساس يتم لما يكون دفع الضريبة في وقت محدد من الفعل المولد للضريبة ، و يلاحظ هذا جليا فيما يخص حقوق التسجيل التي يتم دفع قيمتها بمجرد انعقاد أو تسجيل العقد الذي يخص العملية و ملاحظة الرهان المقبوضة .

كما يمكننا ملاحظة هذا النوع من التحصيل في حالة حقوق الطوابع (الطوابع على جوازات السفر، رخص السياقة .....إلخ) الذي على المكلف بالضريبة تسديده من أجل الحصول على بطاقة أو عقد قضائي. ضف إلى ذلك قسيمة الضريبة على السيارات la vignette.

2-2 التحصيل الزمني أو المدد:

في أغلب الحالات التحصيل الضريبي يأخذ مدة زمنية معينة بعد الفعل المولد للضريبة حتى يشرع في تنفيذه ، النقطة الحساسة التي يتميز بها هذا النوع من التحصيل تلك المدة الزمنية الفاصلة مابين الفعل المولد للضريبة و التحصيل النقدي لهذه الضريبة ، فيما يخص طولها و قصرها ويبقى التحصيل و الإقتطاع من المنبع أو من المصدر يؤمن للخزينة العمومية أموالا معتبرة دون أن يحدث إنزلاقات أو إختلالات في مدة التحصيل .

الضرائب على الإستهلاك تضمن لخزينة الدولة إستقرار و إنتظاما في الإيرادات ، فالدفع و التحصيل الضريبي لهذا النوع من الضرائب يأخذ مدة زمنية قصيرة جدا مـن الفعـل المولـد لهــا ومثـال علـى ذلـك

---

[1] Bernard Brachet، le système fiscal français، 7eme édition LGDJ، 1997 page 102 .

الرسوم المطبقة على إستهلاك السجائر ، فالضريبة مدمجة في السعر مباشرة أي تدخل في تكوينه ، كما أن الفترة الزمنية المحددة لتحصيل الرسم على القيمة المضافة(TVA) تبقى قصيرة و مقبولة جدا كذلك.

3-2 أساليب التحصيل المعتمدة من الإدارة الجبائية الجزائرية :

1-3-2 التحصيل عن طريق الضريبة الوحيدة الجزافية IFU:

تدفع قيمة الضريبة المستحقة على المكلف بالضريبة الخاضع لهذا النظام ، كل ثلاثة أشهر وفي اليوم الأخير من كل ثلاثي تطبق غرامة التحصيل بعد ستة عشر يوما من هذا التاريخ ، الأشخاص الخاضعين لهذا النظام هم الأشخاص الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم

5000 000 دج [1] ،قانون المالية 2010 ويحدد مبلغ كل دفعة بتطبيق النسب المعمول بها ، وعلى الخاضعين لهذا لنظام الاحتفاظ بفواتير مموليهم وسجل يومي مرقم عليه من طرف الإدارة الجبائية يسمح بإقرار رقم الأعمال المحقق [2].

بالنسبة للمكلفين الجدد يعطي التقدير الجزافي للفترة الممتدة من بداية الاستغلال إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي انطلق فيها الاستغلال. ترسل الإدارة الجبائية إلى المستغل الخاضع للضريبة الوحيدة الإجمالية تبليغا تبين فيه كل سنة ، من فترة السنتين

رقم الأعمال الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة و المعدل المطبق في حساب هده الضريبة .

5 % بالنسبة للمكلفيــن بالضريبـــة الذيــن يمارسون نشـــاط الشـــراء و البيـع.

12% بالنسبة للمكلفين بالضريبة الدين يمارسون نشاط اداء الخدمات أو الإنتاج.

ترسل إدارة الضرائب اقتراح رقم الأعمال للمكلف بالضريبة C08 عن طريق البريد المضمون و للمكلف بالضريبة مدة 30 يوم للرد علي هدا التبليغ بالموافقة أو الرفض.إبتداءا من تاريخ إستلام الإشعار بالتبليغ .

2-3-2- التحصل على طريق الأقساط الشهرية :

يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة الذين يتوفرون على مؤسسة دائمة ويمارسون نشاطهم منذ سنة على الأقل وبناءا على طلب منهم تدفع الضريبة حسب الأقساط الوقتية .

يتم دفع الرسم على النشاط المهني TAP شهريا أو فصليا ، يكون الرسم الواجب دفعه بنسبة02% [3] ،أما الدفع فيكون في الفاتح من شهر أفريل ، و تحصيل الرسم على القيمة المضافة يبقى كذلك شهريا [4] .

---

1 قانون المالية 2010،

2 المادة رقم 94 من قانون الرسم على القيمة المضافة،

3 لمزيد من المعلومات ارجع إلى المادة 357 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،

4 المادة رقم 103 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

2-3-3- التحصيل عن طريق الاقتطاع من المنبع :

يقتطع مـن المنبـع لحسـاب الخزينــة العموميـة الضـرائـب والرسـوم القابلـة الاستحقـاق علــى العمليـات التــي يقـوم بهـا الأشخـاص الطبيعيـون أو المعنيـون الذيـن لا يتوفـرون علـى محلات في الجزائر من قبل الأشخاص أو الشركات أو الهيئات أو الجمعيات.

2-3-4- التحصيل عن طريق التسبيقات على الحساب :

يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة غير الأجراء ،حيث يتم تحصيل الضريبة على ثلاث تسبيقات على التوالي [1] .

- 15فيفري إلى 15 مارس.
- 15ماي إلى 15 جوان .

أما بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فتدفع طوعيا ضمن ثلاث تسبيقات، قبل 03/15 ، قبل 06/15 ، قبل 11/15 .

2-3-5- التحصيل عن طريق الجداول :

تصبح الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المصدرة عن طريق الجداول واجهة التحصيل في اليوم الأول من الشهر ، ثالث للشهر ذلك الذي يدرج فيه الجدول في التحصيل ، وزيادة عن ذلك عندما تنطبق جداول أولية للضريبة الواحدة عن سنتين متتاليتين لا يجوز إصدار الواحد منها قبل ستة أشهر بعد الآخر .... [2]

2-4 التحصيل الإلزامي :

إن تحسين المردودية الجبائية ومواجهة كل التلاعبات في تأدية الحقوق الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة، لا يقاس بعدد الأعوان المحققون أو بعدد العمليات المبرمجة ، ولا التعديلات المثبتة أو بمعدلات انجازها وتطورها ، بقدر ما تقاس بمبلغ التعديلات المحصلة وبمعدل انجاز أهداف التحصيل وتطوره ، كما أن عمليات التحقيق والمراقبة التي سنتعرض إليها بالتفصيل لاحقا ، سوف لن تحدث الأثر المنتظر أن تحدثه في نفوس المتقاعسين عن تأدية حقوقهم الجبائية اتجاه الإدارة الجبائية ، مما يدفع بها إلى استعمال هذا النوع من التحصيل الضريبي لاسترجاع حقوقها ولو استدعى استعمال القوة والسلطة.
فالهدف ليس فقط تحديد الحقوق المخفية وإنما بإرغام وإجبار المكلفين بتأديتها لصالح الخزينة العمومية .
ولهذا فقد اعتمدت الإدارة الجبائية لتحقيق هذا الهدف مجموعة من التدابير الردعية نذكر منها ما يلي:

---

1 لمزيد من التفصيل ارجع إلى المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و المادة 9-10 من قانون المالية 2000.

2 المادة رقم 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

2-4-1- الإجراءات الجبرية أو القهرية :

من المهم جدا التأكيد على اللجوء إلى هذا النوع من الإجراءات ليس غاية في حد ذاته وإنما وسيلة فعالة لإجبار المتهاونين في تأدية حقوقهم على دفع ما عليهم من مبالغ واسترجاع أموال الدولة أي تحصيلها، وهذا بعدما لم تنجح الإجراءات العادية والودية لتحصيل هذه الحقوق .

ومن بين الأساليب المتبعة في هذه الإجراءات الحجز التنفيذي (La saisie) وتخص الحجز على الممتلكات التي تخص المكلف بالضريبة من بضائع ومعدات نقل وغيرها من الممتلكات . فإذا لم يتم استرجاع الحقوق الجبائية تلجأ مصالح الإدارة الجبائية إلى بيع المحجوزات من ممتلكات المكلف بالضريبة حتى تستوفي الإدارة كل حقوقها الواجبة الدفع من طرف هذا المكلف بالضريبة .

2-4-2- الغلق المؤقت للمحلات المهنية :

هذا الإجراء يدخل أيضا ضمن الإجراءات الردعية لتفعيل وإنعاش التحصيل الضريبي ، فاعتبارا من قانون المالية لسنة 97 أصبح من صلاحية المدير الولائي للضرائب اللجوء إلى الغلق المؤقت (مدة لا تتجاوز ستة أشهر) للمحلات المهنية .

2-4-3- سحب التوطين البنكي واشتراط الوضعية الجبائية :

لقد انصبت تدخلات العديد من مدراء الضرائب للولايات في كثير من المرات خلال اجتماعاتهم الدورية بالإدارة المركزية حول جانب هام ومعقد من التلاعبات الجبائية ، مثل ظهور المؤسسات الوهمية وسيطرتها الشبه الكامل على عمليات الاستيراد وتنظيمها المحكم لشبكات توزيع خفية ، التعامل بينها يكون بدون فواتير مما يصعب من مراقبتها ، ولمواجهتها تم اعتماد نوعين من الأساليب ، سحب التوطين البنكي للمستوردين الذين ليس لديهم محل مهني مصرح به ، أما بالنسبة لغير المستوردين فيتم اشتراط على كل مكلف جديد إرفاق بطلب القيد في السجل التجاري شهادة الوضعية الجبائية ، التي يشترط للحصول عليها تقديم عقد ملكية أو عقد إيجار وذلك لإثبات الوجود الفعلي للمحل المهني .

2-4-4- اشتراط جدول الضرائب مصفى عند كل تشطيب أو تعديل في السجل التجاري:

من أجل تحسين التحصيل الضريبي: أصبح من الضروري إرفاق مستخرج من جدول الضرائب مصفى عند كل طلب شطب أو تعديل في السجل التجاري.

2-5 ضمانات التحصيل الضريبي :

كما هو معلوم أن التحصيل الضريبي يعني جباية المحصول الضريبي وإدخال الإيرادات الجبائية إلى خزينة الدولة ، هذه الأخيرة لديها التزامات تتمثل في تغطية نفقاتها العامة ، وحتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب ، فقد حدد التشريع الجبائي للخزينة العمومية العديد من الضمانات ، ومن أهمها نذكر ما يلي :

- النص على حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى ، حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيره من الديون، ويكون للإدارة الجبائية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل الضريبي .
- تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الممتلكات ضد المكلفين بالضريبة الذين يتأخرون ويرفضون دفع دين الضريبة ويعتبر هنا الحجز حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف في هذه الممتلكات إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب .
- منح المشرع للموظفين المختصين على مستوى المصالح الجبائية حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر المحاسبية التي يتعامل بها المكلف بالضريبة ، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة . بل يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أي دعوة مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين وقد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعضها حق الإدارة الجبائية .
- تفرض قاعدة " الدفع تم الاسترداد " ، وهي قاعدة مقررة في التشريع الجبائي حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى استردادها والغرض من ذلك استقرار المعاملات الجبائية ومراعاة مصلحة خزينة الدولة، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون بذلك عن دفع دين الضريبة .

المبحث الثالث : علاقة الحساسية الضريبية والضغط الجبائي بالتحصيل الضريبي :

إضافة إلى كل ما ذكرناه هناك بعض العوامل الأخرى التي تؤثر بصفة غير مباشرة على درجة فعالية التحصيل الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية ، من بين هذه العوامل نجد ما يعرف بالحساسية الضريبية ، وما يعرف بالضغط الجبائي .

3-1 الحساسية الضريبية :

التحصيل الضريبي مرتبط ارتباطا وثيقا بطبيعة الوعاء الضريبي ، التي تختلف درجة حساسيته من ضريبة إلى أخرى وفي هذا المجال لابد من التمييز ما بين الضرائب على الدخل والضرائب على الإنفاق والضرائب على رأس المال.

ففي مرحلة الرواج الاقتصادي يرتفع حجم الأجور كنتيجة لزيادة الطلب على العمل وارتفاع عدد الذين ينشطون في مختلف النشاطات الاقتصادية ، أما في فترات الكساد الإقتصادي تظل الأجور ثابتة لأنه ليس من السهل تخفيض الأجور الاسمية فهناك المعارضة والنقابات العمالية التي تعارض ذلك ، التي لا تتنازل أبدا إذا تعلق الأمر بتخفيض أجور العمال ،وكنتيجة لهذا فإن الضريبة على الدخل حصيلتها ستتأثر دون شك بالوضع الإقتصادي السائد في البلاد .

أما فيما يخص الضرائب المطبقة على أرباح الشركات فحساسيتها أيضا كبيرة، إذ أنها ترتبط أيضا بفترات الرواج والازدهار الاقتصادي

حساسية الضريبة تلعب دورا هاما في مدى ازدهار المحصول الجبائي وحسن تحصيل ضرائب النظام الضريبي ، إلا أن هذه الحساسية الضريبية تتأثر في حد ذاتها بكيفية التنظيم التقني لهذه الضريبة والمراحل التي تمر بها عند تحديد وعائها وتحصيلها .

فنلاحظ أن الحساسية الضريبية ترتفع في حالة حساب وتحديد قيمة الضريبة انطلاقا من التصريحات المقدمة من طرف المكلف بدفع الضريبة ، حيث أن هذه التصريحات تعطي صورة واضحة عن أهمية النشاط الاقتصادي الممارس من طرف المكلف بدفع الضريبة ، خاصة إذا كان الوعي الجبائي منتشرا وكانت الإدارة الجبائية على كفاءة عالية على مستوى الرقابة الدقيقة للتصريحات المقدمة لها .

من هذا نستنتج أن حساب الضريبة على أساس التصريح ، التحصيل الضريبي سيكون أحسن والتلاعبات ستكون أقل ، والعدالة الجبائية تكون أكثر تجسيدا على أرض الواقع .

في حين الحساسية الضريبية تكون أقل عندما يكون تحديد قيمة الضريبة انطلاقا من التقدير الجزافي من طرف الإدارة الجبائية ، لأن التقدير الجزافي قد لا يعكس الحقيقة وبالتالي الحساب سيكون غير دقيق ، مما ينعكس سلبا على التحصيل الضريبي حيث يكون في هذه الحالة متذبذبا . وفي هذه الحالة تكون قيمة الضريبة غير منسجمة مع نشاط المكلف إذن يمكن أن تكون مرتفعة جدا حيث أن المكلف بدفعها سيرفضها أو يحاول الغش فيها مما سيؤثر على تحصيلها ، كما أنه من جهة أخرى يمكن أن تكون

منخفضة جدا وهذه ما يعود بالخسارة على الإدارة ونقص في تحصيل الضريبة . والكلام على الحساسية الضريبية يدفعنا إلى الكلام عن ما يعرف " بالمرونة الجبائية أو مرونة الضرائب " .

- نعني بالمرونة الجبائية ، مدى إستجابة التحصيل الضريبي للتغير في معدل الضريبة والتنظيم التقني لها على مستوى الإدارة الجبائية.

تعتبر المرونة كبيرة كلما كان التغير في الحصيلة يزيد عن التغير في المعدل والعكس صحيح.

ملاحظة:

تقدير أو حساب المرونة الجبائية لا يكون مطلقا أو مرتبط بطريقة معينة ، فالمرونة يرتبط حسابها بالنظام الضريبي ككل .

تحسب المرونة الجبائية انطلاقا من العلاقة الرياضية التالية :

$$Ei=\frac{VarR/R}{VarPIB/PIB}$$ [1]

حيث أن:

Ei: المرونة الجبائية.

VarR/R: التغير النسبي للإيرادات الجبائية (التحصيل الضريبي).

VarPIB/PIB: التغير النسبي في الناتج الداخلي الخام.

ومن خلال هذه العلاقة الرياضية ، يمكن معرفة مدى مرونة النظام الضريبي مقارنة بالوضع الإقتصادي السائد حيث أنه إذا كان معدل المرونة الجبائية أكبر من الواحد فإن النظام الضريبي هو مرن ، أما إذا كان أصغر من الواحد فإن النظام الضريبي لا يعد مرنا ، أما إذا كان مساويا للواحد ، فإن النظام هو متكافئ المرونة .

وفي هذا الصدد لا بأس أن نشير إلى أن الأنظمة الضريبية للدول المتقدمة تمتاز بالمرونة وعلى سبيل المثال فإنه من الممكن ملاحظة هذا من خلال الجدول التالي :

[1]Alain Barrière Cours d’Economie financière, Paris Dalloz, 1981, p 318،

جدول رقم 01: [1] معامل مرونة النظام الضريبي لبعض الدول لسنة 2001 .

البلد	VarR/R	VarPIB/PI	Ei
كندا	6.95	2.04	3.41
اليابان	9.89	7.87	1.26
USA	4.97	3.91	1.27

المصدر: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ،مطبعة دار هومة،طبعة2003،ص49.

والملاحظ من هذا الجدول المقدم فقط على سبيل المثال ، لفهم مدى تأثير المرونة الجبائية لنظام ضريبي معين على معرفة ارتباط درجة التحصيل الضريبي بالأوضاع الاقتصادية السائدة . الملاحظ من خلال الجدول المقدم أعلاه أن معامل المرونة يتجاوز الواحد في مختلف دول الجدول ، هذه الدول وبالطبع كلها تعتبر دول متقدمة اقتصاديا ، وهذا راجع إلى :

- أولا إلى تنوع النشاطات الاقتصادية ومهارة اليد العاملة وارتفاع الدخل الوطني.
- ثانيا إلى ارتفاع الوعي الجبائي وانخفاض التهرب الضريبي .
- ثالثا وأخيرا كفاءة الإدارة الجبائية .

إلا أن فيما يتعلق بالدول المتخلفة، ففي أغلبية الأنظمة الضريبية، فإن الضريبة غير مرنة لا تتماشى مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي لهذه الدول.

وعلى سبيل المثال معدل المرونة الجبائية للجزائر سنة 2000 كان مساويا إلى 0.68 وسنة 2001 انخفض أكثر ليصل إلى 0.09 ، هذا يعكس عدم مرونة الضريبة في الجزائر حيث ارتفاعها لا يتماشى مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي المعاش ، وهذا بطريقة أو أخرى سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي .

كل هذا يدخل في إطار فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية بالخصوص ، ولمعرفة هذه الفعالية يجب مقارنة حصيلة الاقتطاعات الجبائية الفعلية مع حصيلة الاقتطاعات الجبائية التقديرية إذن :

$$\text{الفعالية المالية للضريبة} = \frac{\text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية الفعلية}}{\text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية التقديرية}} \quad ....[1]$$

هذه العلاقة توضح جيدا وضعية التحصيل الضريبي في أي نظام ضريبي كان، حيث تكون الفعالية المالية للضريبة جيدة وبالتالي:

---

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 78

التحصيل الضريبي معتبر ، كلما اقتربت حصيلة الاقتطاعات الضريبية الفعلية من حصيلة الاقتطاعات الضريبية التقديرية ،أما في حالة العكس فالإدارة الجبائية تبقى غير فعالة على مستوى التحصيل وهناك خلل لابد من معالجته .

الواقع المعاش يعبر دائما عن علاقة سلبية ، حيث أنه يلاحظ دائما انخفاض معتبر ما بين التحصيل المقدر والتحصيل المحقق ، وهذا العجز قد يعود إلى عدة أسباب تعود أغلبيتها إلى درجة فعالية النظام الضريبي ، وذكر المختصون في الميدان الجبائي ثمانية اختبارات تشخيصية لفعالية نظام ضريبي ما . [1]

1- مؤشر التركز:

هل يأتي جزء كبيرمن أجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية ؟

2- مؤشر التشتت :

هل توجد ضرائب: عبئ ، قليلة الإيراد وهل عددها قليل جدا إن وجدت ؟

3- مؤشر التآكل :

هل الأوعية الضريبية الفعلية أقرب ما يمكن من الأوعية الضريبية الممكنة ؟

4- مؤشر تأخيرات التحصيل :

هل تدفع المستحقات الضريبية من جانب المكلفين بالضريبة دون تأخير ، وبالقرب من مواعيد الدفع الواجبة ؟

5- مؤشر التحديد :

هل يعتمد النظام الضريبي على أقل عدد ممكن من الضرائب ذات المعدلات المحددة ؟

6- مؤشر الموضوعية

هل تحصل معظم الضرائب من أوعية ضريبية مقاسه ومحددة بموضوعية ؟

7- مؤشر التنفيذ :

هل النظام الضريبي منفذ بالكامل وبفعالية ؟

8- مؤشر تكلفة التحصيل :

هل تكلفة التحصيل الضريبي على خزينة الدولة أقل ما يمكن ؟

أما فيما يخص النظام الضريبي الجزائري فحسب المختصين في الميدان فإنه يجمع أربعة مؤشرات فقط، في حين الباقي هو غير محسوم إلى حد الآن، وهذا يدل على أن النظام الضريبي الجزائري يحتاج إلى تحسين أكبر حتى يصل إلى الكفاءة المطلوبة.

---

[1] لمزيد من المعلومات: عد إلى أطروحة دكتوراه دولة لقدي عبد المجيد في أي مجال و أي صفحة.
"فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية (دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة (1988 -1995) ، جامعة الجزائر ، سنة 1995 .

3-2 الضغط الجبائي :

إن الضريبة متغير اقتصادي في غاية الأهمية ، قد يحدث تغيرات معتبرة في سلوك وتصرفات الأفراد ، قد تكون هذه التصرفات إيجابية كما قد تكون سلبية وهذا تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية .

ومن المؤشرات الكمية المستعملة في اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة فعالية التحصيل الضريبي ، نجد ما يعرف " بالضغط الجبائي " ، فما هو الضغط الجبائي ؟ وما هي كيفية حسابه وقياسه ؟ وما هي حدوده المثلى ؟

3-2-1 مفهوم الضغط الجبائي :

"نعني بالضغط الجبائي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة ، والذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة ،ومن صورة التركيب التقني للهيكل الضريبي من جهة أخرى ." [1]

يعبر الضغط الجبائي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني . " وتهدف النظرية العامة للضغط الجبائي إلى الكشف عن صيغ الإخضاع الضريبي التي تتقلص بها الآثار السلبية إلى أقصى حد على ضوء الوضع الأمثل الذي تحدده ظروف المجتمع وإيديولوجيته "[2]

فحساب الضغط الجبائي يكتسي أهمية بالغة على مستوى معرفة درجة التحصيل الضريبي ، وكذلك على مستوى السياسة الجبائية ككل . فهو مؤشر ذو أهمية كبيرة حيث أنه يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية للوصول إلى أكبر تحصيل ممكن دون إحداث ضرر على الاقتصاد الوطني ومن تم تحديد المعدلات الضريبية الملائمة والمناسبة للاقتطاعات الضريبية .

3-2-2 حساب الضغط الجبائي :

إن الضغط الجبائي مؤشرا كميا للتقدير الكلي للحصيلة الضريبية على مستوى الاقتصاد الوطني ،فمن الضروري حسابه وتحديده بطريقة دقيقة فحسابه يتم بطريقتين مختلفتين ،إما على أساس الاقتطاع الضريبي نسبة إلى الناتج الداخلي الخام (le produit interieur brut) ، أو إما على أساس الإنتاج الداخلي الخام la production[3].

لكن حساب الضغط الجبائي بصورة دقيقة يبقى أمرا نسبيا لأنه يواجه عدة صعوبات وهذا راجع إلى صعوبة حسابات وتقدير المتغيرين اللذان يدخلان في حسابه ، أي كل من الاقتطاعات الضريبية والدخل الوطني . حيث أن تحديدهما يختلف من دولة إلى أخرى ومن إدارة إلى أخرى.

هذه الصعوبة في التحديد هي نتيجة كذلك إلى اختلاف مستوى التقدم الإقتصادي والإداري هذه الصعوبات

---

[1] Alain Barrère، cours d'Economie financière، Op. Cit. ،page 204.

[2] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، مرجع سابق، ص 135 .

[3] أقاسم قادة ترجمة عبد المجيد قدي ، المحاسبة الوطنية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،1994 ص 30

يمكن حصرها في العناصر الآتية :

- طريقة تحديد مجموع المداخيل الجبائية .
- اختيار المجمع (l'agrégat) الإقتصادي لحساب الدخل الوطني .
- تفسير النتيجة النهائية للضغط الجبائي .

أ- تحديد مجموع المداخيل الجبائية (الإيرادات الجبائية):

الإيرادات الجبائية تجمع كل إيرادات ضرائب الدولة والجماعات المحلية_،بالإضافة إلى الأعباء شبه الجبائية ، والتي تعتبر اقتطاعات إجبارية تتم لصالح الدولة على حساب الأفراد على اختلاف شخصيتهم القانونية .

ملاحظة :

الجزائر تدخل في حساب الإيرادات الجبائية الكلية الإيرادات الناتجة عن الجباية البترولية .

ب-اختيار المجمع الإقتصادي :

إن حسا ب الناتج أو الإنتاج يختلف من نظام اقتصادي إلى آخر، حيث الاختلاف يكون عند اختبار الطرق التقليدية لحساب ذلك. في بعض الأنظمة الاقتصادية يتم التمييز ما بين القطاعات المنتجة وغير المنتجة في تحديد الثروة المنتجة، مما يؤدي إلى اختلاف النتائج تبعا للنظام المتبع . أما فيما يخص نظام الحسابات الاقتصادية الجزائرية (SCEA)، فيعتمد على الإنتاج الداخلي الخام (La PIB) كمجمع اقتصادي للحساب. "فالإنتاج الداخلي الخام هو مجموع السلع والخدمات الإنتاجية التي تم إنتاجها من قبل الوحدات المقيمة والتي تكون موضوعا للاستخدامات النهائية فقط ". [1]

يمكن صياغة الإنتاج الداخلي الخام على أساس العملية الحسابية التالية :

$$\text{La PIB} = \sum VAB + \sum TVA + \sum DD$$

La PIBالإنتاج الداخلي الخام:

$\sum$ VAB مجموع القيم المضافة :

$\sum$ TVA مجموع الرسم على القيمة المضافة :

$\sum$ DD مجموع الحقوق الجمركية:

---

[1] أقاسم قادة ترجمة عبد المجيد قدي ، المحاسبة الوطنية ، مرجع سابق ، ص30

من تم فإن الضغط الجنائي يتم حسابه إنطاقا من العملية الرياضية التالية

مجموع الإيرادات الضريبية

الضغط الجبائي = ____________________ X 100

الإنتاج الداخلــي الخـــام

إن حساب معدل الضغط الجبائي على أساس هذا المجمع الاقتصادي (الإنتاج الداخلي الخام) قد واجه عدة انتقادات من طرف المختصين في الميدان ، لأن هذا المجمع الاقتصادي لا يستند إلى نظرية اقتصادية معينة ، بقدر ما هو عبارة عن معدل أو مؤشر للنشاطات التي يعتبرها النظام إنتاجية ، حيث أنه يستبعد عند الحساب عناصر أساسية كقطاعي المؤسسات المالية و الأشغال العقارية على الرغم من كونهما يقدمان خدمات هامة في السوق . ومن هذا المنطلق فإن هذه الطريقة في الحساب لا تعبر بصدق وموضوعية عن الحجم الحقيقي للنشاط الاقتصادي الجزائري.

إذن هناك طريقة أخرى لتحديـــد الضغــط الجبائـــي وهــذا إنطلاقا مــن مجمع اقتصادي أخر ألا وهو الناتج (le produit) الداخلي الخام و ليس الإنتاج . وهــذه الطريقـــة معتمـــدة مـــن طرف أنظمـة المحاسبة الوطنية للأمم المتحدة ، حيث أن الناتج الداخلي الخام يتميز بأتساع حقله الإنتاجي مــن خلال اعتماده على نظرية القيمة / المنفعة (coût avantage) وهو المستعمل أكثر عند المقارنات الدولية . ويتم حسابه على أساس الصيغة الرياضية التالية :

Le PIB= La PIB+ VAB ad + VAB if + VAB ai + VAB sd + layers

حيث أن :

: الناتج الداخلي الخام Le PIB

: الإنتاج الداخلي الخام La PIB

: القيمة المضافة للإدارات العمومية VABad

: القيمة المضافة للمؤسسات المالية VABif

: القيمة المضافة للأشغال العقارية VABai

: القيمة المضافة للخدمات المنزلية VABsd

:الإيجار Loyers

ومن هذا المجمع الاقتصادي فإن معدل الضغط الجبائي يحسب كالأتي :

$$\text{الضغط الجبائي} = \frac{\text{مجموع الإيرادات الجبائية}}{\text{الناتج الداخلي الخام}} \times 100$$

ملاحظة :

هذا الاختلاف في تحديد معدل الضغط الجبائي الناتج عن إختلاف إستعمال المجمعان الاقتصاديان(الناتج و الإنتاج) يؤدي إلى تفاوتات وفروقات قيمية في قيمة الضغط الجبائي في كلتا الحالتين وهذا لنفس البلد.

فمثلا في الجزائر وفي دراسة حديثة الفترة الممتدة من 2000 إلى 2005 تراوح الفرق بينهما ما بين 12 % و 13.5% وهو فرق معتبر .

يمكن تفسير إرتفاع مستوى الضغط الجبائي إما لإرتفاع الإقتطاعات الضريبية وضعف الموارد المتاحة للأفراد الذي يسمح بمواصلة الإنتاج ، أو إلى ضعف المردودية الجبائية و التحصيل الضريبي حيث أن تقل عبء الضريبة يدفع بالمكلف إلى البحث عن مختلف وسائل التهرب الضريبي .

ومن هذا فإن حساب الضغط الجبائي يعطينا صورة واضحة عن الإيرادات الجبائية وحصتها ضمن الإيرادات الكلية التي تدخل خزينة الدولة ، إلا أن للضغط الجبائي حدود ، لأنه قد يعود بالسلب على هذه الحصيلة الجبائية لأنه كما هو معروف كثرة الضرائب تقتل الضرائب .

3-2-3 حدود الضغط الجبائي:

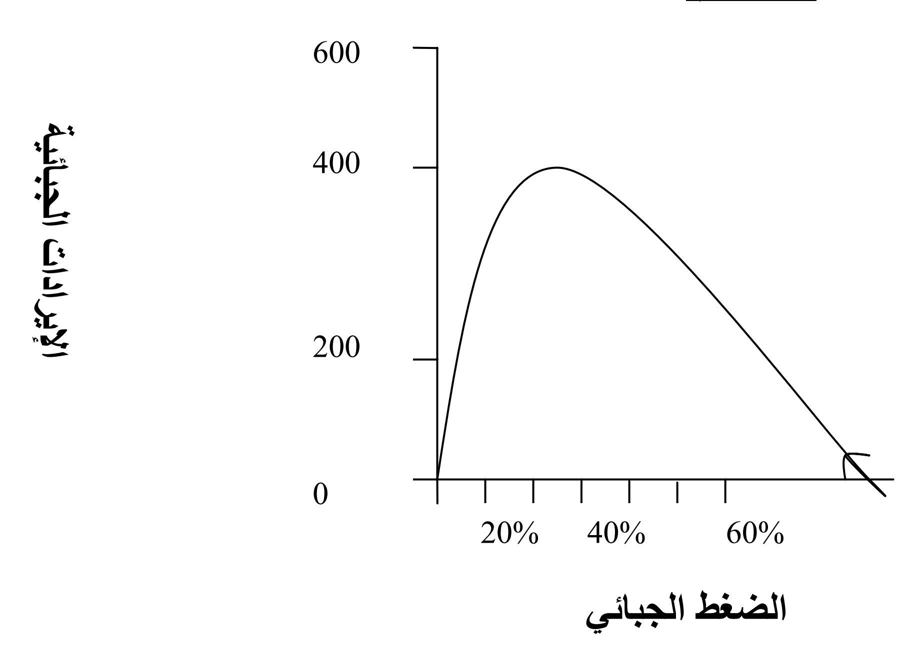
يتضح مما سبق وجود عدة حدود للضغط الجبائي الأمثل ، وفي الواقع لا توجد حدود معينة للإقتطاع الضريبي ، بحيث يتوقف ذلك على مدى إنتاجية الإنفاق العام الذي تموله هذه الإقتطاعات بالإضافة إلى ظروف كل دولة .

لزيادة مستوى الضغط الجبائي يمكن إستخدام اربعة وسائل :

1. زيادة معدلات الضريبة.
2. فرض ضرائب جديدة .
3. تحسين طرق التحصيل الضريبي .
4. مكافحة التهرب الضريبي .

وانطلاقا من الآثار السلبية لتقل العبء الضريبي ، فإن للضغط الجبائي حدود ينبغي أن لا يتجاوزها وفي هذا المجال قد بين الإقتصادي الأمريكي " LAFFER " العلاقة الموجودة ما بين الإيرادات الجبائية ومستوى الضغط الجبائي من خلال المنحنى التالي :

<u>الشكل رقم:</u> 01 منحنى LAFFER



<u>المصدر:</u> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ،مطبعة دار هومة،طبعة 2003.

يمكن تقسيم منحنى laffer إلى مرحلتين :

<u>المرحلة الأولى:</u>

العلاقة طردية بين الضغط الجبائي و الإيراد الجبائي ، حيث أنه كلما زاد معدل الضريبة كلما زاد حجم الإيراد الجبائي (الإيراد في تزايد)

<u>المرحلة الثانية :</u>

العلاقة عكسية بين الضغط الجبائي و الإيراد الجبائي ، حيث أنه كلما زاد معدل الضريبة إنخفض حجم الإيراد الجبائي (الإيراد في تناقص).

ومن هذا المنحنى نستنتج أن زيادة معدلات الضريبة من اجل رفع حصيلة الضرائب لا يخدم هذه الأخيرة ، بل سيؤدي إلى انخفاضها فهو تأثير سلبي ، حيث سيفتح بابا أمام المكلفين بالضريبة للتهرب أكثر فأكثر ، مما سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية .

وفي سياق مقارنة مستوى الضغط الجبائي في مختلف الدول ، نجد إنخفاض مستوى الضغط الجبائي في الدول المتخلفة مقارنة مع الدول المتقدمة . مما يسمح بملاحظة وجود علاقة طردية مابين مستوى الضغط الجبائي ودرجة التطور الإقتصادي .

يمكن تبرير إنخفاض الضغط الجبائي في الدول المتخلفة إلى ما يلي :

- إنخفاض الدخل الوطني نتيجة تخلف الوضع الإقتصادي.
- ضعف التشريع الجبائي وعدم كفاءة الإدارة الجبائية .
- إنخفاض الوعي الجبائي في المجتمع .
- إنتشار ظاهرتي الغش و التهرب الجبائيين .

أما فيما يخص الضغط الجبائي في الجزائر ، فإننا نواجه مشكلة تقنية فيما يخص مجموع الإيرادات الجبائية ، بحيث إذا أدرجت إيرادات الجباية البترولية فإنه يؤدي إلى إرتفاع مستويات الضغط الجبائي ، فعلى سبيل المثال وفي دراسة حديثة بلغت النسبة (إجمالي الجباية / الإنتاج الداخلي الخام) نسبة 35% وهذه النسبة تبقى مرتفعة نسبيا ، أما في حالة عدم إدراج الجباية البترولية فإن هذه النسبة تساوي 21.93 % وهو مستوى منخفض وهذا الأمر يمكن إرجاعه إلى العوامل التالية :

- ضعف الإدارة الجبائية في إيجاد الأوعية الضريبية الملائمة ذات المردودية العالية.
- تواضع مساهمة القطاعات خارج المحروقات في الإنتاج الداخلي الخام الجزائري ، مما إنعكس سلبيا على مردودية الجباية العادية .
- ضعف الإقتطاعات الجبائية نتيجة إنخفاض الدخل الفردي وإنتشار ظاهرة التهرب الضريبي .
- إنتشار البطالة التي تفوت على الدولة إخضاع فئة كبيرة من أفراد المجتمع.
- إرتفاع حدة التضخم وتدهور قيمة العملة الوطنية ، مما يخفض القيمة الحقيقية للتحصيل الضريبي .

من أهم النتائج التي حددتها اللجنة المنصبة على مستوى وزارة المالية لدراسة إمكانيات إصلاح الإدارة الجبائية و النظام الضريبي ككل ، أن الضغط الجبائي في السنوات الأخيرة على مستوى الإقتصاد الجزائري لا يتعدى نسبة 21% ، هذه النسبة تعتبر في الحسابات الاقتصادية معقولة جدا ، ومن هذا المنطلق و بعض إصلاحات 1992 فلا داعي ولا جدوى من الكلام عن الإصلاح الجبائي في مفهومه

التقني ، بل يجب الرجوع إلى إصلاح أخر وعلى مستوى أخر . فا الأمر يتوقف على تعميم الثقافة الجبائية لدى مختلف الشرائح الاجتماعية و تحسين الإتصال بين المصالح الجبائية وهذه الشرائح ، و كذا بين المصالح الجبائية ومختلف الإدارات و المؤسسات التي يرتبط نشاطها بالإدارة الجبائية ، كالجمارك و الغرف التجارية و الصناعية و السلطات المحلية و البنوك ....

وقد يسمح تحسين العلاقة بين مختلف هذه المصالح بتأطير أحسن للنشاط الإقتصادي للدولة ، ومن تم مساعدة الإدارة الجبائية على إجراء تقدير أحسن للإنتاج الداخلي الخام الذي يستوجب إخضاعه للضريبة، لأن المصالح الجبائية لايمكنها أن تفلت من المبدأ الذي يشكل نقطة إنطلاق عملها مهما كانت التكنولوجية و العبقرية البشرية و النزاهة الإنسانية ، هذا المبدأ هو النظام التصريحي ، فلا يمكن للإدارة الجبائية حساب إلا ما هو مصرح به من طرف المكلفين بالضريبة .

تقدر نسبة الإنتاج الوطني الخفي في حسابات الإنتاج الداخلي الخام نسبة 30 % التي قد تكون أعلى من النسبة الحقيقية ، والمهم في هذه النسبة أن ال 21% التي تقتطعها الإدارة الجبائية لا تسقط إلا على 70% من الإنتاج الداخلي الخام ، ويعني ذلك أن الضغط الجبائي على النشاط الإقتصادي المصرح به بالطبع ، يصبح أتقل ويرتفع إلى حوالي 30% وهي نسبة تبقى معقولة في الحسابات الإقتصادية .

لكن مجال النشاط الإقتصادي الوطني غير الخاضع للضريبة لا تتوقف عند حد النشاط الإقتصاد المصرح به ، فنتيجة للإصلاحات الإقتصادية التي تعيشها الجزائر وتحديات النمو الإقتصادي الذي تبحث عنه الجزائر مند سنوات ، كان لا بد من إعتماد مجموعة من الإعفاءات ، أو ما يعرف بالتحفيزات الضريبية حيث بلغت في مجملها 45 إجراء ، بين إلغاء و تعديل و إتمام ، يتعلق 27 منها بالضرائب المباشرة ، و19 بالرسم على القيمة المضافة [1] ، وذلك في إطار تشجيع الإستثمار و السماح بإنشاء مؤسسات وطنية جديدة وكذلك من اجل جلب رؤوس أموال أجنبية ، تقرر في هذا الإطار :

- عدم خضوع المشاريع الاستثمارية التي تعتمدها وكالة ترقية ومتابعة الإستثمارات ANDI للضريبة مدة خمس سنوات .

- إعفاء الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الإستثمار من الرسم العقاري إبتداءا من تاريخ الحصول عليه.

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع و الخدمات التي توظف مباشرة في إنجاز المشروع، سواء كانت مستوردة أو محلية، شريطة أن توجه إلى إنتاج مواد وخدمات تخضع للرسم على القيمة المضافة.

---

[1] عبد المجيد قدي " السياسة الجبائية و تأهيل المؤسسة "، الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الإقتصادية . كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، 29-2001/10/30 .

- إعفاء لمدة تتراوح بين سنتين وخمس سنوات من الضريبة على أرباح الشركات IBS ومن الرسم على النشاط المهني TAP" [1]

- إعفاء معظم الإستثمارات الخاصة بقطاع السياحة من الضرائب لمدة عشر سنوات ، وتدخل في ذلك المطاعم و الفنادق ووكالات السفرو الصناعات التقليدية .....

لا يخضع للضرائب لمدة عشر سنوات كذلك ، مزارعو الحبوب بمختلف أنواعها ، إلى جانب إعفاءات أخرى متفاوتة المدة بالنسبة لعدة نشاطات فلاحية أخرى . مما يجعل قطاع الفلاحة شبه معفى من الضرائب في الجزائر .

إن المشرع الجزائري بهذه الإصلاحات و الإعفاءات الجبائية ، قد أخذ بالرهان و المجازفة لما تخلى عن بعض الإيرادات الجبائية و بالتالي إنعكس هذا جليا على وضع الضغط الجبائي ، بالطبع إنعكس إيجابا . وهذا تم في إطار الإصلاحات الجديدة التي حدثت على مستوى المنظومة الضريبية الجزائرية ، وذلك لجعلها تتماشى أكثر مع النهج الإقتصادي الجديد المتبع من طرف الجزائر . هذه الإصلاحات كما قلنا جاءت من أجل تحفيز الإستثمار وخلق مناصب جديدة للعمل ، وهذا من خلال تخفيض معدلات الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، ويجب الإشارة في هذه النقطة أن هذه الإصلاحات إن كان يريد بها إنعاش الإقتصاد الوطني ، فقد إنعكست سلبا على حصيلة الضرائب ، حيث أنها إنخفضت إنخفاضا معتبرا جراء الإصلاحات.

لكن الدولة كانت تسعى من وراء هذه الإصلاحات ، إلى توسيع مجال الوعاء الضريبي ،إنطلاقا من بعث عجلة الإستثمار وخلق نشاطات إقتصادية جديدة تكون خاضعة بدورها للضريبة ومن تم إسترجاع ما خسرته من خلال التخفيضات و الإعفاءات المعتمدة في الإصلاح .

إن الإصلاح الجبائي لم يستطع تجاوز إشكالية ثنائية الإقتصاد بين النفطي وغير النفطي ، وهذا ما يتجلى من خلال هيكل الجباية العائدة للدولة حيث أن الجباية العادية على مدار الفترة الممتدة ما بين 1993 و2000 كانت تتراوح مابين 33.4% و47.49% ، بمعنى أن وزن الجباية البترولية مازال مهيمنا . وهذا ما نلاحظه من خلال تشوه هيكل معدل الضغط الجبائي الذي يتراوح خلال الفترة 93-2000 ما بين 28.5% - 30.95% من الإنتاج الداخلي الخام ، إذ أن هذا المعدل يخفي حقيقة الضغط الجبائي خارج المحروقات الذي تراوح في نفس الفترة مابين 16.7% -18.65 %" أما ما بين سنتي 2001 و2002 فقد تراوح مابين 13% و15% " [2] من الناتج المحلي خارج المحروقات. وهي نسب تبقى

---

[1] عليوش قربوع كمال ، قانون الإستثمارات في الجزائر ، ديون المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،1999 ، ص 59 ضف إلى ذلك أنه في السنوات الأخيرة بالنسبة ل tap تم الإنتقال من 2.55% إلى 2%.

[2] من تصريحات وزير المالية سابقا محمد ترباش لجريدة الوطن سنة 2002

ضعيفة للضغط الجبائي الجزائري خارج المحروقات إذا ماقورنت مع الدول المجاورة كتونس و المغرب مثلا أين تتراوح نسبة الضغط الجبائي مابين 30% و35%.

المبحث الرابع: مصادر التحصيل الضريبي

إن الكلام عن مصادر التحصيل الضريبي يدفعنا إلى الكلام عن مختلف الضرائب و الرسوم التي جاءت بها مختلف النصوص القانونية في التشريع الجبائي الجزائري ، و التي لها دور فعال في تغدية الخزينة العمومية من الموارد المالية (الإيرادات الجبائية).

وعليه فإن هذه المصادر أي مصادر التحصيل الضريبي عرفت تطورا مستمرا منذ الوجود التركي في الجزائر إلى غاية العهد الفرنسي ، بحيث قامت فرنسا بإلغاء المصدر العيني للتحصيل الضريبي 17 جانفي 1945 وتعويضه بالمصدر النقدي .

وبداية من سنة 1948 ، ظهرت مصادر جبائية جديدة لم تكن معتمدة قبل ذلك ، كالضرائب على العقارات و المنقولات ، الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية ، إلى جانب الضريبة على الأرباح الناتجة عن الإستغلال الفلاحي و الزراعي و أصبحت مطبقة في كل جهات الجزائر .

بعد الإستقلال عرفت الجزائر فراغا قانونيا ، حيث أنها إحتفظت بالنصوص الجبائية الفرنسية إلى غاية صدور الأمر في الخامس جويلية من سنة 1973 الذي ألغى جميع القوانين المعمول بها ، بإستثناء القانون الجمركي .

ولهذا ظهرت قوانين جبائية جديدة التي أسست النظام الضريبي الجزائري مضمونا و شكلا وهي خمسة قوانين :

1- قانون الضرائب المباشرة الوارد في الجريدة الرسمية رقم 102 الصادر بتاريخ 28 ديسمبر من سنة 1976.

2- قانون الضرائب غير المباشرة الوارد في الجريدة الرسمية رقم 70 الصادر في الأول من جانفي سنة 1976 .

3- قانون الرسوم على رقم الأعمال الوارد في الجريدة الرسمية رقم 03 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر من سنة 1976.

4- قانون التسجيل الوارد في الجريدة الرسمية رقم 89 الصادر بتاريخ 12 أكتوبر من سنة 1977 .

5- قانون الطابع الوارد في الجريدة الرسمية رقم 39 الصادر في 15 ماي سنة 1977 .

إلا أن النظام الجبائي السائد في الجزائر قبل سنة 1992 ، لم يعد صالحا ولا متماشيا مع التطورات و المتغيرات الإقتصادية الجديدة التي عرفها العالم والتي كان إنعكاسها جليا على الإقتصاد الجزائري .

وبالتالي كان لابد على الجزائر أن تغير من نظامها الضريبي وذلك إعتمادا على إصلاحات جبائية شاملة.

إن الإصلاح الجبائي بمفهومه الصحيح هو إحداث التغير ، تغيرا نحو الإيجاب أي نحو الأفضل، من خلال محاولته تغطية الثغرات و الفجوات و معالجة جميع السلبيات التي كانت موجودة في النظام السابق مع التوجه نحو تطوير الإيجابيات أو على الأقل المحافظة عليها فلا بد من البحث عن الزيادة في المردود الجبائي و التخفيف من الضغوطات التي يمكن أن تنتج عنه ، وهذا ما حاولت الجزائر الوصول إليه من خلال الإصلاح الجبائي لسنة 1992 الذي خرج بضرائب جديدة على رأسها الرسم على القيمة المضافةLa TVA .ومن خلال هذا المنطلق سنحاول التعرف على الضرائب الثلاثة الأكثر تأثيرا في مجال التحصيل الضريبي وهي الضريبة على الإنفاق (الرسم على القيمة المضافة)، الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG) و الضريبة على أرباح الشركات-IBS.

1-4 الرسم على القيمة المضافة (TVA):

تأسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991 ، فهي ضريبة عوضت الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات(TUGPS) وذلك نتيجة للمشاكل التي عرفها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملاءمته للإصلاحات التي شهدها الإقتصاد الجزائري .

هذه الضريبة جاءت من أجل توفير خدمة أكبر للمحيط الإقتصادي و المالي و الإجتماعي في الجزائر .فهي ضريبة غير مباشرة على الإستهلاك يتحمل عبؤها المستهلك الأخير .

1-1-4 العمليات الخاضعة للضريبة TVA :

المادة الأولى من قانون الرسم على القيمة المضافة الموافقة للمادة رقم 65 من قانون المالية لسنة 1991 تبين أن ال TVA تطبق ، مهما كان الشكل القانوني (الشخصية القانونية) للأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة ، ومهما كانت وضعية هذه النشاطات إتجاه باقي الضرائب ، وكذلك مهما كانت طبيعة نشاطاتهم الممارسة .

العمليات الخاضعة للضريبة هي عمليات البيع ، الأشغال العقارية ، الخدمات المقدمة ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو التقليدية و التي تم تحقيقها في الجزائر بصفة دائمة أو مؤقتة دون ذكر تلك الخدمات الخاضعة لرسوم خاصة . وكذلك عمليات الإستيراد .العمليات تكون خاضعة للرسم على القيمة المضافة سواءا بصفة إجبارية ، أو بصفة إختيارية .

ا – العمليات الخاضعة بصفة إجبارية :

المادة رقم 2 من قانون الرسم على القيمة المضافة تحدد العمليات وهي كالأتي:

- عمليات البيع و التسليم التي تتم من طرف أفراد ذوي الشخصية الطبيعية أو المعنوية ،و الذين يمارسون نشاطات الإنتاج أو التحويل لمواد تامة أو نصف تامة ذات الصبغة الإستهلاكية .
- عمليات البيع أو التسليم التي تتم من طرف أفراد ذوي الشخصية الطبيعية أو المعنوية .
- أعمال البناء

- بيع أو تسليم مواد منتجة أو سلع خاضعة للضريبة مستوردة ، و التي سوف يتم بيعها أو تسليمها بالجملة بين التجار المستوردون .

- عمليات البيع من طرف تجار الجملة .

- عمليات التسليم لحسابهم الخاص (تجار الجملة).

- عمليات الإيجار وتقديم الخدمات ، وكل العمليات الأخرى بإستثناء عمليات البيع و أعمال البناء.

- بيع العقارات أو المحلات التجارية ، التي تتم من طرف أفراد يشترونها لحسابهم الخاص بصفة دائمة أو مؤقتة في إنتظار إعادة بيعها ، أو التي تتم على شكل عمليات وسيطية ، إضافة إلى عمليات بيع أراضي من طرف مالكيها بإستثناء تلك المخصصة للسكن .

- تجارة أدوات الزينة و المناسبات (objet d'occasion) إضافة إلى كل الأدوات المركبة كليا أو جزئيا من البلاتين ، الذهب أو الفضة ، أو الأحجار الكريمة الطبيعية ، ضف إلى ذلك كل التحف الفنية الأصلية ، الأدوات الأثرية و المحفوظة (collection).

- أعمال البحث و الدراسات المحققة من طرف المؤسسات و الشركات.

- المشاهد المسرحية و السينمائية ، الألعاب و التسلية بكل أشكالها منظمة من طرف شخص أي كان حتى ولو كان تحت إسم جمعية معينة(association).

- الخدمات المتعلقة بالهاتف أو التلكس ، المقدمة من طرف مصلحة البريد و المواصلات (PTT).

- عمليات البيع التي تتم من طرف المساحات الكبرى (grandes surfaces) .

ب <u>العمليات الخاضعة بصفة إختيارية</u> :

عملية الإختيار بالنسبة للرسم على القيمة المضافة ، مسموحة بالنسبة للمتعاملين الإقتصاديين (شخصية طبيعية أو معنوية) بشرط أن يقوموا بالتوزيع أو التسليم لحساب :

- عمليات التصدير (exportations).

- الشركات البترولية.

- مؤسسات تستفيد من نظام الإعفاء على المشتريات (Achats en franchise).

<u>ملاحظة</u> : حتى يكون المتعاملون الإقتصاديون لهم صفة المكلفين بال TVA (Redevables) ، يجب أن تتوفر فيهم هذه الشروط (المادة رقم 3 من قانون الرسم على القيمةالمضافة):

- الخضوع الإجباري لنظام التقدير الحقيقي (réel) .

- إرسال تصريح بالإختيار (déclaration d'option) إلى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال الكائن مقر الإخضاع للضريبة للمتعامل الإقتصادي .

عملية الإختيار ممكنة خلال كل فترات السنة ، وتكون سارية المفعول أول الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه تسجيل العملية .هذه العملية تغطي إجباريا مدة زمنية تنتهي صلاحيتها بتاريخ 31 ديسمبر للسنة الثالثة التي تتبع السنة التي أصبحت فيها العملية سارية المفعول .

2-1-4 الأساس الخاضع للضريبة :

يتأسس الرسم بالقيمة الكاملة المدفوعة من طرف مشتري البضائع أو المستفيد من الخدمات ، وعموما يتاسس بتمن العمليات الخاضعة للضريبة المحققة .

ولتحصيل الأساس الخاضع للضريبة فقد حددت المادة رقم 15 من قانون الرسم على القيمة المضافة المصاريف الداخلة و الخارجة لحساب أساس الرسم.

المصاريف الخارجة عن الحساب (المخصومة):

- التخفيضات و الإنقاصات الممنوحة وحسوم القبض .
- حقوق الطوابع الجبائية .
- المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام بها المكلف بنفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.
- المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.

المصاريف الداخلة في الحاسب (المدمجة): بعض المصاريف تؤخذ وجوبا إذا كانت تخص استغلال نشاط المكلف.

- الحقوق والرسوم المطبقة قانونيا ماعدا الرسم على القيمة المضافة.
- المداخيل الإضافية والتي تأتي من بيع الفضلات والمهملات والنفايات الجديدة وبيع التغليفات الضائعة .

3-1-4 الإعفاءات : Exonérations

العمليات المعفية من الرسم على القيمة المضافة تتميز إما بصفة المدين أو بطبيعة العملية.

العمليات المعفية بصفة المدين : من بين العمليات المعفية بصفة المدين نذكر منها :

- العمليات المحققة من طرف الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 100000 دج أو يساويه إما الأشخاص الذين يؤدون خدمات أو غيرهم يقل رقم أعمالهم عن 130000 دج أو يساويه .
- العمليات التي تتم بين وحدات أو محلات تابعة لمؤسسة واحدة .
- العمليات المحققة من طرف مربيي النحل .
- العمليات المحققة من طرف بنك الجزائر .

العمليات المعفية بالطبيعة :هذه الإعفاءات ترتبط بطبيعة العملية أو نجد :

- عمليات البيع التي تخص المنتوجات الخاضعة للضريبة غير مباشرة عند الصنع أو التداول أو الاستهلاك وشاملة حق خاص ورسم قيمي .
- عمليات البيع للمنتوجات التي تخضع للرسم على الذبح (les abattoirs) .

- عمليات البيع الخاصة بالخبز، والدقيق المستعمل في صنع هذا الخبز، والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، والبذور ذات الاستهلاك الواسع.
- عمليات البيع المتعلقة فقط بالمنتوجات الفلاحية أو مشتقاتها (الحليب وزبدة الحليب غير مركزين وغير ممزوجين بالسكر ومحليين بمواد أخرى) .[1]

4-1-4 المعدلات Taux :

جدول المعدلات السابق في النظام الضريبي قبل الإصلاحات كان يتكون من ثمانية معدلات ، لكن بعد الإصلاح تقلصت لتصبح ثلاثة ، تم إلى معدلين فقط .

المعدل العادى 17 %: ويخص كل من الأنشطة والأعمال التالية:

- الأعمال التي تقوم بها قاعات الحلاقة المصنفة أسعارها في الفئة A من التصنيف المنصوص عليه في التنظيم المعمول به .
- أنشطة المبيعات، الاستهلاك في عين المكان، والإيجارات المفروشة وتأدية الخدمات الملحقة بهذين النوعين من النشاط.
- السيارات البرية الأخرى وأجزاؤها ولواحقها الواردة ضمن فئات التعريفة الجمركية الخاصة بذلك .[2]

تخضع للمعدل العادي بدون الحصول على حق الخصم :

- العمليات التي تنجزها النوادي و قاعات الموسيقى والمراقص كل المؤسسات التي يرقص فيها وتقدم فيها المشروبات بأسعار مرتفعة .
- العمليات التي تنجزها مؤسسات التجميل أو تزيين الجسم أو الوجه .

المعدل االمنخفض 7% :

يطبق هذا المعدل على المواد و السلع والأشياء والبضائع والعمليات المذكورة في المادة رقم 22 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

5-1-4 كيفية التحصيل:

التحصيل الضريبي يرتبط أساسا بالفعل المولد للضريبة،و هو في إطار الرسم على القيمة المضافة يتمثل فيما نصت عليه المادة رقم 14 من قانون الرسم على القيمة المضافة:

- بالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة .
- بالنسبة للأشغال العقارية من قبض الثمن كليا أو جزئيا.
- بالنسبة للواردات من ادخال البضائع عند الجمارك .
- بالنسبة للصادرات من تقديم البضاعة إلى الجمارك

---

[1] . لمزيد من المعلومات ارجع إلى التعريفة الجمركية رقم 01 – 04 .
[2] . لمزيد من المعلومات ارجع إلى التعريفة الجمركية (02–87 إلى 04-87 و من 06-87 إلى 09-87)

- بالنسبة للخدمات عموما، بقبض الثمن كليا أو جزئيا.

وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها ، يمكن أن يتكون الفعل المولد للضريبة إن تعذر القبض من تسليم التذاكر .

القيمة المضافة و الرسم على القيمة المضافة [1]

المفهوم الأول لمفهوم

- الحصص للشركاء
- المصاريف العامة
- النواتج المحـقـقة
- الأجـــــــــور
- الضرائب والرسوم

المفهوم المباشر

في التحليل

الإقتصادي الجزئي المفهوم غير المباشر

في التحليل الإقتصادي الكلي

Micro(المؤسسة) (Macro)

$VA= VpBS-VuBS$ $VA=\sum RF=P-CI$

القيمة المضافة =نواتج عوامل الإنتاج

=الإنتاج – التكاليف الوسيطية

$VA=CAht-A$

$TVA=(CAht- A_)\times tx\ de\ TVA$

$TVA=(CAht\times tx_)-(A\times tx)$ [2]

1. من محاضرات الأستاذ عينوش ، جامعة بجاية .
2. الرسم على القيمة المضافة = الرسم على القيمة المضافة للمبيعات – الرسم على القيمة المضافة للمشتريات = الرسم على القيمة المضافة المحصلة (collectté) - الرسم على القيمة المضافة المسبقة (avancée)

CAht : رقم الأعمال قبل دفع الضرائب

A : المشتريات

إن هذا الرسم ،فهو ضريبة تتعلق بالقيمة المضافة الناتجة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الإقتصادية والتجارية ، وتحدد القيمة المضافة بالفرق ما بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات الوسيطية للسلع والخدمات ،وهي ضريبة غير مباشرة يتحمل عبؤها كاملا المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة .

إن الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية جاءت من أجل عصرنة الإقتصاد الوطني ،فهي ضريبة حديثة واسعة التطبيق سواءا في الدول المتقدمة أو المتخلفة . إن هذه الضريبة غير المباشرة وبواسطة تقنية الشراء بالإعفاء للرسم على القيمة المضافة أداة فعالة ، بحيث تسمح للمؤسسة المعفية من الرسم ومن تم تخفيض تكلفة الإستثمار ، كما أنها تسمح بتوفير إيرادات معتبرة لخزينة الدولة وعلى مدار السنة نظرا لإتساع تطبيقها ومواعيد تحصيلها الشهرية .

رغم هذا فإن ضعف الوسائل المادية والبشرية للإدارة الجبائية يشكل عائقا لفعالية هذه الضريبة ، بحيث يسمح لبعض المكلفين بالضريبة غير النزهاء التهرب من دفع الضريبة من خلال تضخيم الرسوم القابلة للإسترجاع مستعملين من أجل ذلك فواتير شراء وهمية ، أو بتخفيض قيمة المبيعات عن قيمتها الحقيقية . ورغم كل الإصلاحات تبقى مردودية هذه الضريبة بعيدة عن الأهداف المسطرة .

2-4 الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) :

تفرض هذه الضريبة على مجموع الدخل الناتج عن مصادر متعددة ، وقد عرفها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي : " يتم تأسيس ضريبة سنوية واحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تدعى بضريبة الدخل الإجمالي ، تطبيق هذه الضريبة على دخول وأرباح المكلف بالضريبة التي يحققها أو التي يحصل عليها كل سنة ." [1] ولقد أسست على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 .

هذه الضريبة المباشرة تطبق أولا على المداخيل المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين ، فهي ضريبة سنوية يتم تحصيلها أو يطلب تحصيلها كل سنة على أساس الأرباح والمداخيل التي تحصل عليها المكلف بالضريبة خلال السنة .

كما أن هذه الضريبة تتميز بصفة التصاعدية ، حيث أن حسابها يتم بتطبيق سلم تصاعدي مقسم إلى شرائح المداخيل ، والمقصود من هذا هو أن العبء الضريبي سيزداد مع إرتفاع دخل الملف بالضريبة ، أي كلما زاد الدخل الإجمالي كلما كان العبء الضريبي أكبر ومبلغ الضريبة أهم ، دون أن ننسى أن الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر هي ضريبة تصريحية .

---

1. المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : (تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل ، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي المكلف بالضريبة .)

يتكون الدخل الإجمالي الصافي بطبيعة الحال من مجموعة المداخيل الصافية التالية :

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية .
- أرباح المهن غير التجارية .
- عائدات المزارع .
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية ، كما تنص عليه المادة رقم 2 .
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة .
- المرتبات والأجور والمعاشات والريع العمرية .
- فوائض القيمة المترتبة عن التنازل ، بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية أو الحقوق المتعلقة بها المبينة في المادة رقم 77 .

1-2-4 من هم الأشخاص الخاضعون للضريبة ؟

يخضع لهذه الضريبة كل الأشخاص الذين يوجد مقر تكليفهم في الجزائر ، كما يخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد مقر تكليفهم خارج الجزائر . كيف يمكن تحديد مقر أو موطن التكليف ؟

يعتبر موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة للأشخاص :

- الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له ، أو المنتفعين به أو المستأجرين له ، عندما يكون الإيجار في هذه لحالة الأخيرة قد إتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل .
- الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.
- الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواءا أكانوا أجراء أم لا .
- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهمات في بلاد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم .

يخضع لضريبة الدخل سواءا أكان مواطن تكليفهم في الجزائر أم لا ، الأشخاص من جنسية جزائرية أم أجنبية ، الذين يتحصلون على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى إتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى .

2-2-4 الأرباح الصناعية والتجارية :

تكتسي صفة الأرباح الصناعية والتجارية التي تفرض عليها الضريبة على الدخل الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين :

- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.
- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو بالتقسيم، بالتنازل عن الاستفادة من وعد البيع إلى مشتري كل جزء منها أو قسم.
- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء كان الإيجار يشتمل على كل العناصرغيرالمادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا .
- يمارسون النشاط الراسية عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية.
- يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طبعا صناعيا ، يحدد عند الضرورة النشاط المتصف بطابع صناعي عن طريق التنظيم .
- يتقاضون مكافئات بصفتهم مسيرين ذوي الأغلبية في شركات ذات المسؤولية المحدودة وفي شركات توصيات بأسهم وشركات في شركات اشخاص وأعضاء في شركات مساهمة إختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال .
- المداخيل المحققة من طرف التجار الصيادين ، الربابنة الصيادين ، مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد ،هذه المداخيل تأخذ طابع الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل .

<u>1- الإعفاءات والإستثناءات :</u>

هناك جملة من الإعفاءات والإستثناءات فيما يخص هذه الضريبة نذكر منها ما يلي :

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة " الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب " من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاثة سنوات إبتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال . تحدد مدة الإعفاء بستة (6) سنوات من تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كانت هذه الأنشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم .
- يستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لفترة 10 سنوات ، الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني .

تستفيد من إعفاء دائم بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها وكذلك المبالغ المحققة من طرف الفرق المسرحية .

1-3-4 تحديد الربح الخاص للضريبة :

أ- **فرض الضريبة على أساس النظام الجزافي ثم على أساس الضريبة الجزافية الوحيدةIFU :**

كـــان تحديد قيمة الضريبة جزافيا بالنسبة للمكلفين المكلفين الذين لا يتعدى رقم أعمالهم 3000000 دج ،إذا كان الأمر يتعلق بمكلفين بالضريبة تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع السلع والأشياء واللوازم والمواد الغذائية المخصصة إما لأخذها أو لإستهلاكها في عين المكان أو تتمثل في توفير السكن . أو يزيد عن 3000000 دج إذا تعلق الأمر بغيرهم من المكلفين بالضريبة.

إما في حالة انتماء نشاط المكلفين إلى الحالتين في نفس الوقت ، يطبق النظام IFU إلا إذا كان رقم الأعمال الإجمالي لا يتعدى مبلغ 3000000 دج أو إذا كان رقم الأعمال السنوي المتعلق بالنشاطات من الصنف الثاني لا يزيد عن 3000000 دج ويشمل رقما الأعمال السنويان على كافة الحقوق والرسوم . ولتحديد رقم الأعمال السنوي تحسب مبيعات البنزين والوقود الممتاز وزيت الوقود والتبغ والكبريت في حدود 50 % من مبلغها .

تستثنى من النظام الجزافي سابقا و IFU حاليا :

- عمليات البيع بالجملة .
- عمليات البيع التي يقوم بها وكلاء البيع .

إلا أن النظام الجزافي قد تم تغييره ليصبح يسمي الضريبة الجزافية الوحيدة IFU إبتداءا من سنة 2007 حيث يخضع رقم الأعمال إلى معدل واحد ليعطينا مبلغ الضريبة المسددة من دون تحديد نوعية الضريبة جميع الضرائب مدمجة في هدا المعدل (TAP .IRG.TVA) .

حيث أن المكلفين بالضريبة الدين لا يتعدي رقــم أعمالهم 3000000دج و الذي تم رفعهم إلي 5000000 دج في قانون المالية 2010 و الدين يمارسون نشاط بيع السلع و الأشياء و اللوازم يخضع لمعدل 5 % و 12 % لغيرهم من المكلفين بالضريبة .

- وعمليات إيجار العتاد أو مواد الاستهلاك الدائمة ما عدا الحالات التي تكتسي فيها طبعا ثانويا وملحقا بالنسبة لمؤسسة صناعية أو تجارية.

ب-فرض الضريبة على أساس الربح الحقيقي :

يحدد الربح الذي يدخل في حساب ضريبة الدخل حسب نظام الربح الحقيقي ، بالنسبة للمكلفين الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي الحدود (المبالغ) التي تم الإشارة إليها سابقا .

ضف إلى ذلك الأرباح المحققة من طرف شركات الأشخاص وتجارة الجملة وأصحاب الإمتياز والأشخاص المذكورين في المادة 95من قانون الرسوم على أرقام الأعمال وكذا الأرباح الناتجة عن عملية إيجار العتاد أو مواد الإستهلاك الدائمة ماعدا تلك التي تكتسي طابعا ثانويا أو ملحقا لمؤسسة صناعية أو تجارية .

تبلغ الإدارة الجبائية قبل فاتح أفريل من كل سنة من طرف هؤلاء المكلفين المذكورين ، بتصريح خاص عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة . حيث يجب أن يحتوي التصريح المقدم على كل الوثائق والمعلومات التي تطلبها الإدارة الجبائية .

ومن هذا المنطلق لابد على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي أن يمسكوا محاسبة نظامية وعليهم أن يقدموها إذا إقتضى الأمر عند كل طلب لأعوان الإدارة الجبائية .

ج- التخفيضات :

يطبق تخفيض بنسبة 25% على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه ، وكذلك على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني وأرامل الشهداء ، وهذا التخفيض لا يخص إلا نظام التقدير الجزافي سابقا و الضريبة الجزافية الوحيدة IFU حاليا ، ويطبق تخفيض بنسبة 30% على الأرباح المعاد إستثمارها .

3-2-4 أرباح المهن غير التجارية :

أرباح المهن غير التجارية هي كل الأرباح الناتجة عن ، ممارسة مهنية غير تجارية ، مثل أرباح المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع صاحبها بصفة "تاجر" ، والمستثمرات المديرة للأرباح والتي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح والدخول .

كما تشمل هذه الأرباح كذلك، ريع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفين الموسيقيين و ورثتهم والموصى لهم بحقوقهم. كذلك الريع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهادتهم أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ أو التنازل عنها .

يتم التصريح السنوي عن طريق النموذج يسمي G13.

4-2-4الإيرادات الفلاحية :

تدخل في تكوين الإيرادات الفلاحية كل الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي ، تشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن والنحل والمحار وبلح البحر ، الأرانب واستغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض .

إلا أنه لا يمكن اعتبار أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا كانت ممارسة من طرف فلاح في مزرعته وكانت لا تكتسي صفة صناعية .

تعفى من ضريبة الدخل الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول والتمور .

ومن جهة أخرى هناك إعفاء آخر لمدة 10 سنوات ، يخص الإيرادات الناتجة من الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة في المناطق الجبلية وذلك إبتداءا على التوالي من تاريخ منحها تاريخ بدأ نشاطها .

4-2-5 المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية :

- تتمثل في المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها .
- إيجار المحلات التجارية والصناعية غير المجهزة.
- الإيرادات الناتجة عن إيجار أملاك غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية .

يتكون الأساس الضريبي المعتمد في عقد العقارات من القيمة الإيجارية المحددة استنادا إلى السوق المحلية أو حسب المقاييس المحددة عن طريق التنظيم .

4-2-6- إيرادات الديون والودائع والكفالات :

هي كل الإيرادات النابعة من مداخيل الديون والودائع والكفالات ، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى .

الديون العقارية الممتازة منها والعادية وكذا الديون المماثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض .

الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد ، مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة ، الكفالات النقدية والحسابات الجارية وسندات الصندوق .

4-2-7- المرتبات والأجور والمنح والريع العمرية :

تشتمل على كل من المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريع العمرية .

ضف إلى ذلك كل من :

- المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحددة .
- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير .
- التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية لقاء مصاريفهم المدفوعة لمديري الشركات.
- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة إعتيادية من قبل المستخدمين .
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء ، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين ، بصفة مؤقتة وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري .

وفي هذا المجال هناك إعفاءات نذكر منها ما يلي :

- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو سمعيا الذين يقل أجرهم عن 15000 دج .
- التعويضات المخصصة لمصاريف التنقل أو المهمة .
- التعويضات عن المنطقة الجغرافية .

- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الإجتماعي مثل الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة .

وغيرها من الإعفاءات الأخرى .[1]

4-2-8 فوائض القيمة :

تدخل فيه كل فوائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية و فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني ، عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية ، وكذا الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك .[2]

ومن الملاحظ أنه لا تدخل في تكوين الأساس الخاضع للضريبة ، فوائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن ملك عقاري تابع لتركة من أجل تصفية إرث ، وكذا الهبات المقدمة للأقارب .

4-2-9 حساب الضريبة على الدخل الإجمالي :

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي انطلاقا من الجدول المبين كالآتي :

جدول رقم 02 : السلم الضريبي على الدخل الإجمالي

الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة (%)
لا يتجاوز 120.000 دج	%0
من 120.001 دج إلى 360.000 دج	% 20
من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج	%30
أكثر من 1.440.000دج	%35

المصدر: قانون المالية لسنة 2008.

تبقى الضريبة على الأجور والمرتبات تتحمل العبء الكبير من مجموع الضرائب المباشرة في الدخل الإجمالي وهذا نتيجة الإقتطاع من المنبع والتي تحد من التهرب .

---

[1] لمزيد من المعلومات إرجع إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

[2].لمزيد من المعلومات عد إلى المرجع :ا. سعيد بن عيسى ،"الجباية ، شبه الجباية ، الجمارك ، أملاك الدولة " طبعة 2003 ، ص 34 و ص 35

أما التوسع في الدخل الإجمالي (الدخول العقارية والزراعية والدخول الاستثمارية) لم يكن لها الأثر الإيجابي من حيث المردودية ، وذلك لأن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة تصريحية مما يجعل التصريحات المقدمة من طرف المكلفين لا تعبر في أغلب الأحيان عن حقيقة الأوعية الضريبية وبالتالي ضعف مردوديتها . إن إخضاع المداخيل الزراعية للضريبة على الدخل الإجمالي لم يكن له أثر إيجابي في تحسين المردودية لهذه الضريبة ، حيث أن الإدارة من الصعب عليها الوصول إلى حقيقة المداخيل الواجبة االإخضاع . أما فيما يخص المداخيل الرأسمالية المنقولة لم يكن لها الأثر الإيجابي كذلك وهذا لغياب سوق مالي بمعنى الكلمة في الجزائر .

3-4 الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرض على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وعيرها من الأشخاص المعنويين . إن من أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الإقتصادي لسنة 1992 ، يتمحور في وضع المؤسسات العمومية في نفس موضع المؤسسات الخاصة وإخضاعها لمنطق السوق ، ولتجسيد هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب االمادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991 " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 ، وتسمى هذه الضريبة ، الضريبة على أرباح الشركات ." [1]

1-3-4 مجال تطبيق الضريبة :

كما ذكرنا فالضريبة على أرباح الشركات تفرض على الأرباح الناتجة عن نشاط :

1- الشركات مهما كان شكلها وعرضها باستثناء كل من :

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري ، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات .
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم ، باستثناء الشركات التي اختارت كذلك الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات .
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري المعمول بهما .

2-المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري . وغيرها من الشركات المنصوص عليها في التشريع ...[2]

---

[1] المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

[2] لمزيد من المعلومات ارجع إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

2-3-4 المجال الإقليمي للضريبة :

كل الأرباح المحققة في الجزائر تمسها الضريبة على أرباح الشركات ، وتحدد الإقليمية انطلاقا من اعتبار تحقق الأرباح داخل الجزائر وتعتبر الأرباح محققة داخل الجزائر كل من :

- الأرباح المحققة في شكل شركات ، والتي نتجت عن نشاط عادي ممارس ، ذو طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة .
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات .
- أرباح المؤسسات التي وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين ، إنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، نشاط يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية ، إذا كانت مؤسسة ما ، تمارس في أن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الجزائري الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الضرورة من عمليات البيع المحققة في الجزائر ، ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين .

3-3-4 الإعفاءات :

- تستفيد الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر والمستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاثة (03) سنوات كاملة ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال كما أنها تصبح ستة(06) سنوات كاملة إذا كان النشاط الممارس في منطقة يجب ترقيتها .
- تعفى من الضريبة على أرباح الشركات التعاونية الإستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية .
- تعفى من الضريبة على أرباح الشركات ، الأرباح التي تتقاضاها الشركات بمناسبة مشاركتها في رأسمال الشركات الأخرى من نفس التجمع .

وفي هذا المجال هناك عدة إعفاءات أعتمدها المشروع الجزائري وذلك لأهداف إقتصادية وأخرى إجتماعية ، لا يسع المقام لذكرها بالتفصيل .[1]

4-3-4 حساب الضريبة على أرباح الشركات :

تفرض الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 25% . في حين الأرباح المعاد استثمارها فتخضع للنسبة المخفضة 12.5% قبل أن يتم إلغاءها فيما بعد.

تحدد نسبة الإقتطاعات من مصدر الضريبة على الأرباح كالتالي :

---

[1]. لمزيد من التفاصيل إرجع إلى المرجع التالي : الأستاذ سعيد بن عيسى ،"الجبائية ، شبه الجبائية ، الجمارك ، أملاك الدولة " مرجع سابق ،ص 46و ص 47 وص 48.

- 10% من عوائد الديون والودائع والكفالات ، ويمثل الإقتطاع المتمثل بهذه العوائد اعتمادا
- ضريبيا يخصم من قرض الضريبة النهائي .
- 40% من المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها .
- 20% من المبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد التسيير التي يتم فرض ضريبتها عن طريق الإقتطاع من المصدر .
- 24% على المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر ، في اطار صفقات تأدية الخدمات .

أما الضريبة علي أرباح الشركات بالنسبة للشركات التي تمارس نشاط الأشغال العمومية و البناء و كذلك الشركات الإنتاجية فإن معدل الضريبة هو 19%

- 18% بالنسبة للحاصلات المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج ، إما بموجب إمتياز رخصة إستغلال براءتهم (brevet dexploitation) ، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه ، أو صيغته أو منح امتياز ذلك .
- 10% من المبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسة جزائرية للنقل البحري . وهذا انطلاقا من مبدأ المعاملة بالمثل .

الضريبة على أرباح الشركات تبقى مردوديتها ضعيفة لكون المؤسسات العمومية تقريبا تعاني من وضعية مالية صعبة ، زيادة إلى ضعف القطاع الخاص ، رغم أن المردودية المالية لهذه الضريبة في تزايد مستمر منذ الإصلاحات إلا أنها تبقى غير كافية (471 مليون دج سنة 1992، 4697 مليون دج سنة 1993 ، 8426 مليون دج سنة 1994 .)

بعدما استعرضنا ولو بصفة وجيزة ومختصرة لأهم ضرائب النظام الضريبي الجزائري ، والتي تخص الضرائب على الإستهلاك ، الضرائب على الدخل ، وتلك المتعلقة بأرباح الشركات ،وذلك حتى تكون لدينا فكرة حول أهم مصادر التحصيل الضريبي الجزائري . كما هو معلوم أن معظم الضرائب تصفيتها وحسابها وبالتالي تحصيلها مبني على أساس التصريح الضريبي ، حيث هذا الأخير يقدم من طرف المكلفين بالضريبة الذين ربما سيحاولون إخفاء ما يمكن إخفاؤه من مداخيل وأرباح مستعملين في ذلك كل الطرق والوسائل المتاحة لديهم ، مما سينعكس سلبا على حساب الضريبة ومن ثم التحصيل الضريبي الجيد ومن هذا المنطق كان لابد من اعتماد واستعمال المراقبة الجبائية للتصريحات التي تعكس في طياتها التلاعبات والتجاوزات .

المبحث الخامس : المراقبة الجبائية

عزمت مصالح الإدارة الجبائية على كشف العمليات الحقيقية للغش و التهرب الضريبي و محاربتها بفعالية ،وهذا يظهر جليا فيما جاءت به الإصلاحات الجبائية الأخيرة في مجال المراقبة الجبائية.

1-5 ماهية المراقبة الجبائية :

كما سبق وأن ذكرنا أن النظام الضريبي الجزائري مبني على أساس "التصريح الضريبي " (la déclaration) ، ومعنا هذا أن المكلف بالضريبة يتولى بنفسه وعلى مسؤوليته تحديد الوعاء الضريبي وحساب المداخيل أو الأرباح التي عليه التصريح بها للإدارة الجبائية . وإنطلاقا من هذا فإن القانون يخول لمصالح الإدارة الجبائية حق مراقبة مدى صدق هذه التصريحات المقدمة ، ومراعات المكلفين بالضريبة لالتزاماتهم الجبائية .

إذن الإدارة الجبائية يعطيها القانون سلطات واسعة للبحث والمراقبة إلا أن هذا في بعض الأحيان يكون صعب الإستيعاب من طرف المكلفين حيث أنهم ما يقابلون غالبا كل أشكال الرقابة بالرفض والكراهية ، فما بالك بالمراقبة الجبائية التي تتعلق مباشرة بالمداخيل والثروات ، " من المتفق عليه استنادا إلى التجربة ، أن الرقابــة الجدية الواعية لا تزعج سوى سيء النية الذين يخشون افتضاح أمرهم إذ أن الشرفاء لا يمكن أن تدخل في قلوبهم الخشية ." [1]

وحتى تكون المراقبة الجبائية فعالة وناجعة فمن الواجب على المراقب أن يحرص على أن تكون المراقبة عادلة وتوفر المساوات ومن تم تجنب المكلفين بالضريبة النزهاء والشرفاء من دفع الضريبة مكان أولئك المتهربين وتمكن من إرساء الشروط الصحيحة للمنافسة بين المؤسسات ، من تم تضمن إحترام التشريع الجبائي .

ولكي تلعب المراقبة الجبائية دورها كاملا ، يجب أن تتميز بالديناميكية والتكيف المستمر مع كل الظروف والمستجدات التي يعرفها الإقتصاد الوطني ، حيث أن المراقبة الجبائية الجيدة ستفوت الفرصة على أولئك الذين يحاولون مغالطة الإدارة الجبائية ، وجعلها تخسر أموالا معتبرة ، فالمراقبة الجبائية العادلة والشفافة سترد ع المكلفين بالضريبة المتهاونون في تأدية حقوقهم الجبائية . إذن المراقبة الجبائية أداة فعالة لتحسين المردودية الجبائية في مختلف النشاطات الإقتصادية .

---

[1]. حسن عواضة ، المالية العامة – دراسة مقارنة – دار النهضة العربية بيروت ،طبعة 1983 ص 458.

وسعيا منها إلى تحسين التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية ، فقد اتخذت الإدارة الجبائية كل الإجراءات اللازمة لذلك ، حيث أن في السنوات الأخيرة عزمت مصالح الإدارة الجبائية على كشف العمليات الحقيقية للغش والتهريب الضريبي ومحاربتها بفعالية ، وهذا يظهر جليا فيما جاءت به الإصلاحات الجبائية الأخيرة في مجال المراقبة الجبائية (17 – 02 – 97) من أجل تعزيز وتحديث هياكل المراقبة الجبائية وتكييف أنماطها ، وعليه اتخذت المراقبة حاليا الأشكال الآتية :

5-1-1 المراقبة الشكلية للتصريحات :

هذا النوع من المراقبة يتم بصفة نظامية (systématique) على مستوى مفتشية الضرائب عند كل إيداع للتصريحات ، وتمس كل المكلفين بالضريبة الذين ينشطون ضمن إقليمها ، غير أن هذا النوع من المراقبة لا تتعلق بصحة الأرقام المصرح بها وإنما يقتصر فقط على الكيفية التي تقدم بها (الشكل القانوني للوثائق) .

5-1-2 المراقبة الحاصة بالتقدير الجزافي :

تقوم بها دوريا مفتشية الضرائب أيضا وتخص فئة المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التقدير الجزافي ، من أجل إرساء أسس ضريبية جزافية تعكس أهمية النشاط الممارس والدخل االمحقق أو المحصل حسب الوضعية المهنية ، بحيث لا تكون التصريحات مبالغ فيها وموافقة لحقيقة العمليات المنجزة .

5-1-3 المراقبة المعمقة للملفات :

هذا النوع من المراقبة يتم ما بين المراقبة الشكلية والتحقيق المحاسبي ، تعتبر النتيجة المباشرة المتمخضة عن إنشاء المفتشية المختلطة للضرائب ، وتوحيد الملف الجبائي بل تشكل تطورا طبيعيا للمراقبة على أساس المستندات (contrôle sur pièces) .

يقوم بهذا النوع من المراقبة أعوان مختصون على مستوى المفتشية من خلال التدقيق في مستوى التصريحات المقدمة ، حيث تتم المراقبة من خلال عملية المقارنة ما بين الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تظهر اختلالات وتجاوزات والوثائق التي تتوفر عليها مصالح المفتشية في الملف الجبائي للمكلف بالضريبة .

5-1-4 التحقيق المحاسبي :

يمثل هذا النوع من المراقبة الجبائية القلب النابض لكل عمليات المراقبة ويعتبر الأداة الفعالة للمراقبة في عين المكان (contrôle sur place) ، حيث ظل حتى بداية الإصلاحات الجبائية الأخيرة الوسيلة الردعية الوحيدة التي كان يعتمد عليها لمجابهة وكشف عمليات التهريب والغش الضريبيين ، سنتعرض لهذا النوع من المراقبة الجبائية بالتفصيل لاحقا .

5-1-5 مراقبة المداخيل :

على الرغم من أن السيطرة على المداخيل ومحاولة تحديدها من طرف الإدارة الجبائية يشكل السبيل الأمثل لتحقيق العدالة الجبائية اللازمة والأداة المفضلة لمواجهة المعاملات غير القانونية والتي لا تتوفر على فواتير إثبات (factures) ، إلا أن مراقبة المداخيل كتقنية جديدة لم تدخل حيز التطبيق حتى يومنا الحالي وذلك لعدة أسباب نذكر منها ما يلي :

- التوجه الشبه كامل إلى مراقبة الأنشطة عوض مراقبة ما يتحصل عليه المكلفون من مداخيل من مصادر مختلفة .
- عدم التعود وغياب التقاليد المتعلقة بالأنشطة ، والوسائل المعيشية للأشخاص الذين ليست لهم مداخيل ظاهرة . إن الواقع الإقتصادي للبلاد يكشف عن الوضعية المالية والمظهر الخارجي لثروات بعض الأفراد لا تتوافق مع المداخيل المصرح بها لذلك " فإنه من الضروري إذن توجيه عمل الإدارة الجبائية نحو السيطرة المتزايدة على مداخيل هذه الفئات من المكلفين مما يستوجب البحث عن المعلومات الجبائية بهدف إعادة تكوين وسائل العيش (train de vie) وثروات الأشخاص الطبيعيين من جهة ، وتطوير المراقبة في المكتب بهدف إعادة تشكيل مداخيل هؤلاء الأشخاص من جهة ثانية "[1]

ونستنتج مما ذكرناه آنفا ، إن هذا النوع من المراقبة سيمكن مصالح الإدارة الجبائية من إخضاع المكلفين بالضريبة الذين يحققون مداخيل تتجاوز الحد الأدنى الخاضع ، بما فيهم المكلفين بالضريبة الذين ليس لديهم أنشطة ظاهرة ، وهذا على الأقل على أساس الحد الأدنى للعيش ، أو النفقات الكمالية أو الظاهرة .....[2]

6-1-5 التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية :

انبثق هذا النوع من المراقبة الجبائية عن الإصلاحات الجبائية الأخيرة ويعتبر تكميلا وامتدادا لمراقبة المداخيل ، حيث يسمح بمراقبة تصريحات الضريبة على الدخل الإجمالي للأفراد المكلفين بالضريبة الطبيعيين ، فعندما يجد الأعوان المختصون في المراقبة على مستوى المفتشيات ، أنفسهم أمام حالات هامة تستدعي تحليلا دقيقا ومراقبة ميدانية واسعة ، تسند إلى المحققين في الميدان مهمة القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلفين المعنيين .

ومن الملاحظ أن فيما يخص هذا النوع من المراقبة، إن في الواقع تطبيقه يبقى جد محتشم مما قلل من أهميتها رغم أنها موجهة إلى

---

[1] Instruction N^0 :38 \MF \DGI du 17\02 \97 relative à la mise en œuvre du dispositif de la lutte contre la fraude fiscale développée par la DGI.

[2] لأكثر من المعلومات ارجع إلى : المادة رقم 98 من قانون الضرائب المباشرة .

مراقبة الضريبة الأكثر تهربا إلا وهي الضريبة على الدخل الإجمالي IRG وتخص الأشخاص الطبيعيون الأكثر توجها إلى التهرب و الغش الضريبي .

يهدف هذا النوع من المراقبة إلى كشف كل الإختلالات و الفوارق بين المداخيل المصرح بها وتلك المداخيل المحققة فعلا من طرف الأشخاص الطبيعيين المكلفين بدفع الضريبة وذلك من خلال :

1 . مقارنة المداخيل المصرح بها خلال فترة معينة بالنفقات الموظفة في عمليات تتطلب أموالا هامة من عقارات مبنية و غير مبنية ، شاحنات وسيارات ، قروض ممنوحة للغير و غيرها من التكاليف . إضافة إلى المصاريف المتعلقة بالحياة المعيشية للمكلف بالضريبة الخاضع للمراقبة و التحقيق و الميداني .

2. مقارنة المداخيل المعاد تشكيلها بعد عملية التحقيق في المحاسبة بالوضعية الحقيقية لذمة المكلف بالضريبة .

7-1-5 مراقبة أسعار وتقويم المعاملات العقارية :

يهدف هذا النوع من المراقبة الجبائية بالخصوص إلى مراقبة المداخيل التي تكون قد أفلتت من المراقبة الخاصة الموجهة إليها وذلك أثناء إستخدامها في المعاملات و المضاربة العقارية فالملاحظ أن السوق العقارية أصبحت تشكل في السنوات الأخيرة أحد أهم أوجه الإنفاق بل أكثرها إمتصاصا وتبيضا للمداخيل الخفية ، الأمر الذي دفع الإدارة الجبائية إلى إحداث هذا النوع من الرقابة . وفي غياب سوق عقارية شفافة إعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعادة تقويم المعاملات العقارية ، من اجل إستيفاء حقوق التسجيل و الشهر العقاري و الضريبة على الدخل الإجمالي وغيرها من الحقوق اللازم دفعها عند التنازل عن الممتلكات العقارية .

8-1-5 المراقبة المشتركة مع مديريات أخرى :

وتتم باشتراك كل من الإدارة الجبائية و الغرف التجارية و مصالح الجمارك ، حيث يتم تشكيل فرق مراقبة مختلطة (brigades mixtes) بين الإدارات الثلاثة من خلال تنفيذها لبرنامج تحدده لجنة التنسيق الولائية خلال كل ثلاثة اشهر ، تهدف إلى مراقبة المستوردين ومتابعتهم و كدالك المؤسسات و مجمعات الشركات ذات الحجم الوطني ، وبصفة عامة المكلفين بالضريبة ذوي المداخيل العامة و المعقدة المصادر .

بعدما إستعرضنا مختلف طرق المراقبة الجبائية ، سنحاول أن نتعرض بنوع من التفصيل كل من الطريقتين الأكثر إستعمالا من طرف مصالح الإدارة الجبائية ألا وهما التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

2-5 التحقيق المحاسبي :

التحقيق المحاسبي (vérification comptable) يتمثل في المعاينة المادية لعناصر الإستغلال مثل زيارة الورشات و المخازن و حظيرة السيارات وغيرها ، والفحص الميداني للوثائق و

المستندات الإتباتية للتأكد من مدى مطابقة القيود المحاسبية للعمليات المنجزة ووتيرة النشاط الفعلي ، أو بمعنى أخر مدى صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية .
إن التحقيق في المحاسبة لا ينبغي أن يفهم منه المراجعة العامة لمختلف القيود، و إنما فقط إظهار النقائص و التجاوزات و الكشف عن أساليب الغش التي تعود سلبا على درجة التحصيل الضريبي و بالتالي على خزينة الدولة ، و القيام بالتسويات اللازمة و الواجبة لإسترداد حقوق الدولة وردع هؤلاء المتهربون .
وحتى يتمكن المراقبون القيام بمهامهم على أكمل وجه ، ومن تم إعادة تحصيل الحقوق الضريبية الواجبة ، فإن القانون التجاري و مختلف القوانين الجبائية أقرت وفرضت على كل المكلفين بالضريبة جملة من الإلتزامات الجبائية و المحاسبية ، و بالأخص مسك محاسبة منتظمة (comptabilité régulière) بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام الربح الحقيقي بصفتهم يحققون أرقام أعمال معتبرة.
إلا أن نجاح هذا النوع من المراقبة الجبائية قد يرتبط بتحقق بعض الشروط نذكر منها :

1-2-5 الإطار القانوني:

إن التحقق المحاسبي هو مجموعة من العمليات التي يقوم بها المحقق أو المراقب من أجل التأكد من دقة و صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، وهذا للكشف عن التجاوزات و تحصيل الحقوق الضريبية ووضع حد لكل أشكال التلاعبات و المخالفات ، هذا ما يسمح للإدارة الجبائية من تحصيل أموالها من جهة ويبعث نوع من العدالة و المساواة الجبائية مابين المكلفين من جهة أخرى .إلا أن المراقبة الجبائية تبقى تشكل أهم عوامل التوترات مابين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية ، ومن هذا المنطلق ومن أجل وضع حد للإتهامات المتبادلة حول تعسف الإدارة وتقاعس وتهاون المكلفين في مراعاة إلتزاماتهم الجبائية ، فإن المشرع حرص على تنظيم عملية المراقبة الجبائية من خلال :

- تخويل الصلاحيات للمحققين ، من خلال إعطائهم صلاحيات واسعة للبحث و المراقبة تتمثل أساسا في "الحق في التحقيق" و من تم حق الزيارة وطلب المعلومات و التوضيحات و الإثباتات وحق الإطلاع على كل الوثائق المحاسبية ، مما يسمح بالحصول على المعلومات الكافية عن الوضعية الحقيقية للمكلفين الذين تمت مراقبتهم ومن تم تطبيق العقوبات الردعية و تحصيل القيمة الحقيقية للضريبة هذه الصلاحيات التي خولها القانون للمحقق تعطيه سلطة التحقيق ولا كن لا تمنحه في أي حال من الأحوال في التدخل في كيفية تسيير المكلفين بالضريبة لنشاطاتهم الخاصة ، فمهمة المحقق في المحاسبة تقتصر على البحث عن الأخطاء و التجاوزات الواضحة في المحاسبة المعتمدة من طرف المكلف ، ومن تم إعادة تشكيل الأسس الضريبية و إسترداد الحقوق المهربة وتطبيق العقوبات المالية ، دون القيام بفحص منتظم لكل القيود

المحاسبية للسنوات موضوع التحقيق وذلك تفاديا لضياع الوقت في أعمال أقل مر دودية من الناحية الجبائية و أكثر إزعاجا للمكلفين .

- الضمانات المقدمة للمكلف الخاضع للتحقيق ، فتحقيقا لمبدأ التوازن القانوني مابين صلاحيات المحققين و ضمانات المكلفين أثناء عملية التحقيق في المحاسبة ، فإن المشرع بين حدود صلاحيات المحقق في المحاسبة من خلال إعطائه للمكلف جملة من الضمانات وذلك بشرط أن يحترموا التزاماتهم المحاسبية و الجبائية و بالخصوص تسهيل مهمة المحققين بإعطائهم كل الوثائق الضرورية للمراقبة و التحقيق تتمثل هذه الضمانات المقدمة للمكلف الخاضع للتحقيق مايلي :

1- الإشعار المسبق بالتحقيق و المدة التحضيرية الممنوحة :

" لا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إشعار المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع الإشعار بالإستلام ". [1]

ومن تم كل عملية تحقيق في المحاسبة لايحترم فيها هذا النص تعتبر باطلة قانونيا ، كما أن الشروع الفعلي في التحقيق و الفحص المعمق للوثائق المحاسبية لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يتم دون أن تمنح للمكلف مدة تحضيرية ، لا تقل عن 10 أيام إبتداءامن تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق غير أنه يمكن للمحققين القيام بالمراقبة المفاجئة قصد المعاينة المادية لعناصر الإستغلال (المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية) أو لوجود الوثائق المحاسبية أو الحالة التي تمسك بها فور تسليم الإشعار بالتحقيق .

2- الإستعانة بوكيل من إختيار المكلف بالضريبة :

يجب أن يعلم المكلف بالضريبة ، تحت طائلة بطلان التحقيق بحقه في الإستعانة بوكيل (محامي ، محاسب ، مستشار جبائي .....إلخ)

من إختياره ، يمثله أثناء عملية التحقيق و المراقبة ويتكفل بالرد على كل إستفسارات و أسئلة المحققين ، بما في ذلك الإجابة عن التبليغ

بالتعديلات (notification des redressements) وهذا من خلال الإشارة إلى ذلك صراحة وبكيفية واضحة ومقروءة في الأشعار بالتحقيق و التبليغ بالتعديلات .

---

[1] المادة رقم "190-3" من قانون الضرائب المباشرة

3- تحديد مدة التحقيق في عين المكان:

إن مدة التحقيق في عين المكان قد حددها المشرع وحرص على توفر بعض الشروط فيها وذلك تفاديا للمشاكل التي قد تقع أثناء عملية المراقبة الميدانية من إزعاج وعرقلة للسير العادي و الحسن للمكلفين بالضريبة ، فتحديد مدة التحقيق في عين المكان تتماشى مع طبيعة و أهمية النشاط الذي يمارسه المكلف بالضريبة الخاضع للمراقبة ، حيث أنه " لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من أربعة أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 1000000دج لكل سنة مالية يحقق فيها .
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2000000دج عن كل سنة مالية يحقق فيها .

يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها لا يفوق على التوالي 5000000دج و 10000000دج عن كل سنة مالية يحقق فيها .

لا تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة ."[1]

ملاحظة : ولضمان المساهمة الفعلية و الصريحة للمكلف أثناء عملية التحقيق ورده عن كل طلبات المحققين في الوقت المناسب ، جعل المشرع مدة المراقبة بعين المكان المحددة سابقا غير سارية المفعول، و لا يمكن أن يحتج بها على الإدارة الجبائية في حالة إستعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية مثبتة قانونيا أو تقديمه معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق .

4- عدم إمكانية إعادة التحقيق :

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق في المحاسبة لفترة محددة قد خصت ضريبة معينة المشار إليها في الإشعار بالتحقيق ، وبعد أن يكون المكلف بالضريبة قد أبدى قبوله أو رفضه للإقتراحات المتعلقة بالتعديلات أو عدم الرد عليها خلال الأربعين يوما ، أو تم إشعاره بعدم وجود أية تعديلات فإنه لا يمكن لمصالح الإدارة الجبائية القيام مرة ثانية بالتحقيق في عين المكان بخصوص نفس الضريبة ، إلا في الحالات التي يكون قد إستعمل فيها المكلف بالضريبة تلاعبات أو قدم معلومات ناقصة أو غير صحيحة خلال عملية التحقيق .

---

[1] المادة رقم "190-4" من قانون الضرائب المباشرة

5- تبادل التوضيحات و التناقضات :

هذا الإجراء لا يقتصر على تبليغ نتائج التحقيق ، بل يشترط أيضا على الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة تبليغ المكلف بالضريبة حتى في حالة إنعدام التعديلات (les redressements) وفتح معه محادثات شفوية كلما كان ذلك ممكنا ومجديا ، من أجل إرساء تعديلات عادلة تجنب الطرفين الدخول في مشاحنات ومنازعات قد تطول وتكلف .

5-2-2 هياكل التحقيق و إختيار الملفات المحقق فيها:

إن فعالية المراقبة الجبائية و خاصة منها التحقيق في المحاسبة ، مرتبط بوضع هياكل (structures) مختصة و إختيار أمثل للملفات المبرمجة لعمليات التحقيق .

أ) الهياكل :

بالرغم من الأهمية التي تخصصها الإدارة الجبائية خلال السنوات الأخيرة لتحسين التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية و مكافحة التهرب و الغش الجبائيين ، و الدور الكبير للتحقيق المحاسبي في تخفيض حدة التجاوزات و التلاعبات الجبائية ، لا تزال هياكل التحقيق ينقصها الإنضباط و الإنسجام ، حتى و إن سجلت مؤخرا تطورا نسبيا بإنشاء مديرية مركزية وسرايا جهوية في إنتظار إنشاء مديريات جهوية للبحث و التحقيقات ، تعمل إلى جانب المديريات الفرعية للمراقبة المتواجدة على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب ومن تم كان من الواجب تدعيم و تطوير الهياكل القاعدية لعمليات التحقيق في عين المكان ، لما تشكل من أهمية كبيرة في جمع المعلومات وتحسين عملية تحديد الوعاء الجبائي للمكلفين بالضريبة ، وهذا ما سيعود بالفائدة على عملية التحصيل الضريبي و المردودية الجبائية إذن فلا بد من تدعيم فرق التحقيق بكل الوسائل المادية وحتى المعنوية ، لأن فرق التحقيق تعتبر العين و الأذن الصاغية لمصالح الإدارة الجبائية . و حتى تكون عمليات التحقيق فعالة فمن الضروري أن تكون فرق التحقيق متكونة من محققين محايدين ، أي لا يقطنون في منطقة التحقيق و إلا فما جدوى عملية التحقيق إذا كان المحقق يتعارف مع المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق.

ب) حسن إختيار الملفات المبرمجة :

إن الإختيار الجيد و العقلاني للملفات المدرجة ضمن برنامج التحقيق ، يعتبر عامل أساسي و فعال بعد كفاءة المحققين و الأجهزة المختصة ، التي يتوقف عليها تحقيق الأهداف المسطرة لعملية المراقبة الجبائية من تحسين قدرات التحصيل الضريبي و مواجهة التلاعبات الجبائية في مختلف أشكالها. فمن أجل إختيار علمي للملفات المبرمجة فعلى المحققين إعتماد طرق أكثر ملائمة لفحص الوضعيات الجبائية المعقدة ، وهذا لا يتسنى لمصالح الإدارة الجبائية إلا إذا وفرت بعض الشروط ندكر منها :

- التعاون مابين مختلف المفتشيات المكلفة بتسيير الملفات الجبائية و مكاتب البحث الجبائي المتوفرة على المعلومات اللازمة وذات الأهمية القصوى لإعداد برامج التحقيق الميداني .
- يجب أن يتم إعداد برنامج التحقيق على ضوء الإمكانيات الهيكلية المتوفرة و المتاحة، و على أساس عدد متوسط من العمليات لكل فرقة تحقيق .
- التغطية العقلانية لإقليم الولاية ، فالمراقبة الجبائية ليست موجهة لشريحة خاصة من المكلفين بالضريبة و إنما فقط يجب التركيز أكثر على المكلفين الذين تكشف تعاملاتهم طرق ممكنة للتهرب و الغش في دفع قيمة الضريبة المفروضة عليهم.
- تنويع الأنشطة المبرمجة و التوجه أكثر إلى التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية .
- إستعمال المقاييس و التقنيات الأكثر موضوعية و الشفافة و المنضبطة مع طبيعة الأنشطة الخاضعة للتحقيق و المراقبة .

3-2-5 كيفية التحقيق و المراقبة :

إن التحقيق في المحاسبة تقنية تستوجب الإلمام بتقنيات المحاسبة و طرق تطبيق المخطط الوطني المحاسبي ، و بالتقنيات الجبائية في نفس الوقت من طرف المحققين . ومن هذا المنطلق يتميز المحققون الجبائيون عن مفتشو الحسابات و المحاسبون .

إن عملية التحقيق في المحاسبة تتطلب مراعاة بعض الشروط الواجبة و المراحل التدريجية نذكر منها :

- الفحص الشكلي للمحاسبة "la forme " ومعنى هذا هو التأكد من أن المحاسبة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة " محاسبة منتظمة وكاملة ".[1]

" ومحاسبة دقيقة جبريا".[2] . مع توفرها على كل الوثائق الإثباتية المطلوبة قانونا .

ففي حالة غياب شرط من الشروط أعلاه فإن المحاسبة تكون مرفوضة ولاغية قانونا.

- الفحص المعمق للمحاسبة " le fond" إن الهدف من هذا الفحص المحاسبي هو التأكد من صحة و صدق القيود و الوثائق المحاسبية المعتمدة من طرف المكلف بالضريبة و المقدمة إلى مصالح الإدارة الجبائية مقارنة مع الوضعية الحقيقية لهذا المكلف بالضريبة . ففي حالة صدق الوثائق المقدمة تقتصر المراقبة الجبائية على التأكد من قابلية تخفيض المصاريف الجبائية و مراقبة الرسوم على القيمة المضافة عند الشراء القابلة للإ سترجاع ، بصفة عامة كل ما يتعلق بالتشريع الجبائي .

---

[1] محاسبة منتظمة وكاملة نعني بها مسك السجلات و الوثائق الإلزامية و بالكيفية المنصوص عليها قانونا.

[2] محاسبة دقيقة جبريا : المجموع الدائني لدفتر اليومية يجب أن يتساوى مع مجموعها المديني و المجموع الدائني و المديني لدفتر اليومية يجب أن يساوي المجموع الدائني و المديني لدفتر الأستاذ ، و مجموع الأرصدة الدائنة و المدينة لهذا الأخير يجب أن تساوي على التوالي مجموع الأرصدة الدائنة و المدينة لميزان المراجعة و ميزان مابعد الجرد.

أما في حالة عدم توافق الوثائق المحاسبية المقدمة مع طبيعة النشاط المهني للمكلف بالضريبة ، فإن المحققون يجدون أنفسهم مضطرين إلى إعادة تشكيل الأسس الضريبية من جديد إنطلاقا من حسابات خارج المحاسبة المقدمة ، فكيف يتم ذلك ؟

ا - إعادة تشكيل رقم الأعمال إنطلاقا من عناصر كمية (المخزون):

تعتبر هذه الطريقة الأكثر إستعمالا من طرف المحققين ، وذلك لسهولة تطبيقها خاصة في مجال النشاط التجاري و الصناعي ، و تعتمد هذه الطريقة على مراقبة مخزونات البضائع و المواد المخزنة مستعملين المعطيات المحاسبية ومقارنتها بالمعطيات الحقيقية المحصل عليها أثناء عملية المراقبة .

عملية إعادة التشكيل يمكن حسابها على أساس الصيغة المحاسبية التالية :

مخزون بداية الفترة الزمنية

(+) مشتريات الفترة الزمنية

(-) مخزون نهاية الفترة الزمنية

= الإستهلاكات المعاد تشكيلها

(-) الإستهلاكات المصرح بها

= الفارق المخفي الغير مصرح به

و إنطلاقا من هذه الصيغة البسيطة يمكن تحديد نسبة رقم الأعمال التي تم إخفاؤها ولم يصرح بها ، ومن تم إضافة هذه القيمة المخفية إلى رقم الأعمال الحقيقي و إعادة فرض الضريبة على أساس هذه القيم الجديدة ، دون أن ننسى إضافة العقوبات المالية على المكلف بالضريبة.

ب إعادة تشكيل رقم الأعمال إنطلاقا من الإيرادات :

تتمثل هذه الطريقة في تجميع كل الإيرادات المحصل عليها من طرف المكلف بالضريبة و مقارنتها برقم الأعمال المصرح به ، و ذلك من خلال القيام بحساب المجموع المديني للصندوق و المجموع الدائني للحسابات البنكية و البريدية ، مع الأخذ بعين الإعتبار التغيرات التي حدثت في حساب التسبيقات المستلمة من الزبائن و أرصدة حساباتهم عند بداية ونهاية كل سنة من سنوات التحقيق.

ويمكن حساب ذلك إنطلاقا من الصيغة التالية:

المجموع المديني لحساب الصندوق

(+) المجموع المديني للحساب البنكي و البريدي للمكلف

= المجموع المحصل عليه حقيقة من طرف المكلف

(+) تسبيقات الزبائن في 01 -01 من السنة

(-) تسبيقات الزبائن في 31-12 من السنة

(-) رصيد حساب الزبائن في 01-01 من السنة

(+) رصيد حساب الزبائن في 31-12 من السنة

= رقم الأعمال المعد تشكيله

و إنطلاقا من مقارنة بسيطة مابين رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة ورقم الأعمال المعاد تشكيله بعد عملية التحقيق و المراقبة ، تظهر التجاوزات الواجب تعديلها وتقويمها من طرف المحققون . لكن قبل القيام بأي تعديل ، على المحققين أن يوجهوا طلبا للمكلف بالضريبة لتفسير هذا الإختلال ، هذا الأخير قد يكون في بعض الأحيان ناتج عن إسترجاع مثلا لشيكات مسحوبة أو مجرد حركة داخلية للأموال مثل التحويلات التي قد تحدث من حساب البنك إلى حساب الصندوق و العكس .

3-5 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

إن الواقع الإجتماعي للبلاد يؤكد على أن المحاربة الفعالة للتهرب و الغش الجبائيين و بالتالي تحسين المردودية الجبائية بتحصيل فعال ، تبقى إلى حد الآن عبارة عن شعارات و أمنيات ، ما لم يتم الإسراع بتطبيق هذا النوع من المراقبة الجبائية وفي مجالات واسعة .

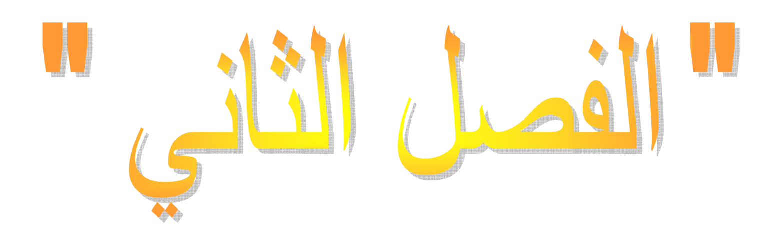
إن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية تقنية جبائية ليست كغيرها من تقنيات المراقبة الجبائية ، فهي تهدف إلى الكشف عن المداخيل الحقيقية للأشخاص الطبيعيين ليس من باب مصادر إكتساب هذه المداخيل ، و إنما من باب كيفية إنفاقها . و المعنى أن المكلف بالضريبة يستطيع إخفاء مداخيله بطريقة أو أخرى على مصالح الإدارة الجبائية ، ولاكنه لا يستطيع إخفاءها عندما يريد تطوير نفقاته اليومية وثرواته المتزايدة و إنطلاقا من هذا بمقدور المحققين أن يلاحظوا ببساطة الفرق بين المداخيل المصرح بها و نفقات المكلف بالضريبة اليومية ونمط معيشته وهذا ما يعرف بالفرنسية train de vie.

وما يجب الإشارة إليه ، أن هذا النوع من المراقبة الجبائية يخضع لنفس إجراءات و أحكام التحقيق في المحاسبة المذكورة فيما سبق فيما يخص الإيطار القانوني و الضمانات المقدمة للمكلف ، إلا أن المراقبة تخص فقط المداخيل الإجمالية للأشخاص الطبيعيون و أن مدة التحقيق في عين المكان لا تتجاوز السنة في الأحوال العادية .

خلا صة الفصل:

لقد شكل الإصلاح الجبائي خطوة هامة نحو عقلنة وتفعيل النظام الضريبي الجزائري ، بحيث تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة ، أكثر تكيفا مع الواقع الإقتصادي المنتهج من طرف الجزائر مقارنة مع النظام السابق قرار يقضي إلي. وقد عمل النظام الضريبي الجديد على توسيع الحقل الضريبي بحيث أصبح يمس اكبر شريحة ممكنة من المكلفين بالضريبة مع تخفيف العبء الضريبي عليهم ، ورغم ذلك التطور الهام و الملحوظ الذي عرفه النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات ، إلا أنه لا يزال بعيدا على ما هو منتظر منه تحقيقه من مردودية التحصيل الضريبي ، حيث أننا نبقى نلاحظ هيمنة الجباية البترولية على الجباية العادية ، فعلى سبيل المثال وفي سنة 2009 بلغت نسبة مساهمة الجباية البترولية في الإيرادات الكلية للبلاد حوالي 78% في حين بلغت مساهمة الجباية العادية 33.48% .

إذن فرغم الإصلاحات القائمة على قدم وساق في الجزائر إلا أن الإيرادات الجبائية على مستوى الجباية العادية يبقى تطورها بطيء إذا لم نقل ضعيفا . رغم التعديلات التشريعية و التقنية وخلق ضرائب جديدة بهدف توسيع القاعدة الضريبية ، فإن الحصة الجبائية البترولية مازالت تشكل النسبة الكبرى في إيرادات الميزانية ، و بالتالي لازالت تابعة بقوة إلى الجباية البترولية ، ومن هذا المنطلق فإن الإصلاحات لم يكن لها أثر مالي كبير على الجباية العادية وهو بعيد عن الطموحات التي سطرت في إطار السياسة الجبائية للدولة ، ومن هنا يمكننا أن نقول ، حتى تكون الجباية العادية فعالة وذات مردودية عالية لابد من أن تكون الإدارة الجبائية قوية ناجعة وتعمل في شفافية ،كما عليها أن تبسط من الإجراءات الإدارية حتى تستطيع التعامل مع المكلفين بكل وضوح و إنضباط ، كما عليها أن تراجع التشريع الجبائي وتحكم التصرف فيه . فللإدارة الجبائية وتسييرها وتنظيمها الدور الفعال في تحسين مردودية الجباية العادية و التحصيل الضريبي على مستواها ، وهذا ما سنحاول معالجته في الفصل اللاحق .



الادارة الجبائية الجزائرية

ADMINISTRATION FISCALE ALGERIENNE

الفصل الثاني : الإدارة الجبائية الجزائرية:

تمهيد الفصل :

أول ما يجب أن يشار إليه ، هو أن الضريبة حتى تكون مقبولة وذات مر دودية أمر في غاية الأهمية و التعقيد . وهو أمر مرتبط أساسا وبرباط وثيق مع الشروط و الظروف التي تسير و تعمل في إطارها الإدارة الجبائية ، تسيير هذه الأخيرة ينبثق من مدى تنظيمها ، التي يجب أن تكون قادرة على إصدار القرارات و تطبيقها و تجسيدها في الميدان ، بكل شفافية ودون ضعف ولا هوان،ضف إلى ذلك قدرتها وحسن تسييرها للإجراءات الجبائية الجد معقدة . " فالإدارة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من المصالح والهيئات الإدارية التي تعمل على تجسيد قوانين التشريع الجبائي ، بمراقبة و تحصيل مختلف ضرائب النظام الجبائي "[1]

وإنطلاقا من ذلك تظهر درجة تعقيد وتركيب هذه الإدارة ، و تكشف و تظهر مدى تعدد مهامها ووظائفها ، فالإدارة الجبائية هي أداة تنفيذ تقني وفي نفس الوقت جهاز وساطة في غاية الأهمية ، حيث أنها دائما حاضرة في النقاشات السياسية و الاجتماعية و الإقتصادية التي تهم الدولة .

إن تنظيم الإدارة الجبائية وفق مبدأ لا مركزية الإدارة ، يهدف إلى فتح المجال لإتخاذ القرارات بصفة عقلانية ، وضمان سرعة و فعالية في العمل . وبحثا عن فعالية الإدارة الجبائية الجزائرية ، إتخذ المشرع الجزائري بعض التعديلات في جانبها التنظيمي ، بإعادة هيكلة مصالحها على المستويين المحلي و المركزي ، وذلك لتجاوز نقائص التنظيم السابق و التكيف مع الإصلاحات الجبائية المنتهجة . وفي هذا المجال تم تحويل الإدارة المركزية إلى مديرية عامة للضرائب (DGI) وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 90-190 الصادر في 23 جوان 1990 ، و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الإقتصاد.

---

[1] حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية ، طبعة 1995، ص

المبحث الأول :الإدارة الجبائية الجزائرية قبل الإصلاحات

لقد تميزت الإدارة الجبائية الجزائرية قبل الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 بتنظيم غير ملائم ونقص في التحكم في المادة الخاضعة للضريبة ، دون أن ننسى نقائص التحصيل الضريبي الذي عانت منه كثيرا .

1-1 التنظيم غير الملائم:

كانت الإدارة الجبائية الجزائرية قبل إعادة هيكلة المصالح الجبائية سنة 1990 تتضمن على المستوى المركزي مديريتين تتكفل الأولى بالمراقبة الجبائية و الأخرى بالدراسات والتشريع الجبائي بحيث تقوم السلطة الوصية بالتنسيق فيما بينها [1] . إما على المستوى الولائي فإنه يوجد على العموم ثلاثة هياكل مديرية : مفتش منسق بالنسبة لمجمل المصالح الخارجية لوزارة المالية على مستوى الولاية ، مفتش قسم الوعاء ومفتش قسم التحصيل وقد أظهر هذا التنظيم عدة عيوب في مجال التنسيق سواءا على الصعيد الولائي أو مع الإدارة المركزية.

أما على الصعيد المحلي كانت المفتشيات تختص حسب نوعية الضرائب: الضرائب المباشرة ، الرسوم على رقم الأعمال ، الضرائب غير المباشرة و التسجيل و الطابع ، أما في ما يتعلق بقباضات الضرائب كانت بعضها تقوم بوظيفة مزدوجة تتمثل في تحصيل الضرائب و محاسب مخصص للبلديات . ونظرا للوسائل

الموضوعة تحت تصرفها كانت نشاطاتها التحصيل الضريبي مهملة نوعا ما لاسيما فيما يخص التحصيل الإلزامي للضريبة.

2-1 نقص الوسائل :

لقد عانت الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة من نقائص في الوسائل البشرية و المادية ، فيما يخص الوسائل البشرية عرفت الإدارة الجبائية عجزا هاما في العدد وفي النوعية على حد سواء . وقد لاحظ مجلس المحاسبة أثناء التحريات التي قام بها [2] أن في بعض مصالح التسيير التناسب في الرتب فيما يخص التشغيل يبقى مجهولا . من جهة أخرى ، فإن القانون الأساسي لعمال الإدارة الجبائية المماثل لعمال المصالح فعلا من طرف أعوان درجتهم اقل من درجة مساعديهم ، و بالتالي فإن مبدأ الأخرى من قطاع المالية لم يكن تحفيزي على وجه الخصوص للتأثير على المردودية . أما بالنسبة للوسائل المادية من خلال ملاحظات مجلس المحاسبة دائما ، فإنه على مستوى كل المصالح التي خضعت لمراقبته توجد

---

[1] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية ، العدد 76 سنة 1997 ، ص 82.

[2] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية ، العدد 76 ، سنة 1997

نقائص هامة فيما يخص المحلات الإدارية، تجهيزات المكاتب، ووسائل الإعلام الآلي وقد تسببت هذه الوضعية في عرقلة السير الحسن للمصالح و تخفيض بصفة محسوسة نتائج نشاطاتها.

3-1 نقائص التحكم في الوعاء الضريبي :

أظهرت التحريات التي تمت لدى مختلف المفتشيات نقائص في التحكم في الوعاء الضريبي ويعود ذلك أساسا إلى ضعف رقابة المستندات و غياب الرقابة الميدانية ، كما تمت ملاحظة نقص في إجراء رقابة معمقة على التصريحات الجبائية و ذلك سواء بالنسبة للنظام الحقيقي أو الجزافي . و تفاقمت هذه الوضعية بعد متابعة الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة ، أي غياب الرقابة بعين المكان وغياب الإحصاء السنوي وعدم الأخذ بعين الإعتبار عناصر التحقيق . وقد أظهرت رقابة المجلس زيادة على ذلك نقص التنسيق بين مختلف مصالح الإدارة الجبائية ولاسيما بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة ، مما أدى إلى بروز تباينات في أرقام الأعمال المصرح بها على لدى هذه المصالح.

زيادة عن ذلك تعاني المفتشيات كبقية المصالح الأخرى من نقص في كفاءة المستخدمين ، بالإضافة إلى عدم وجود دلائل عمل و مقاييس للتقييم خاصة بالنسبة للخاضعين لنظام التقدير الإداري . كما يعتبر عدد المستخدمين الموضوعين تحت تصرف المفتشيات غير كاف ، إضافة إلى هذه النقائص نسجل ضعف مستوى تدخل رقابة التسيير الممارسة من طرف مصالح الوصاية وكانت لهذه الوضعية أثار سلبية فيما يخص التحكم في المادة الخاضعة للضريبة . هكذا لاحظ المجلس في مجمل المفتشيات التي خضعت للرقابة عبر التراب الوطني تقليلا واضحا لأرقام الأعمال المصرح بها بحيث يبقى الربح الخاضع للضريبة يكتسي طابعا رمزيا .

4-1 النقائص في التحصيل الضريبي :

يمكن التأكيد من خلال دراسة النتائج المحاسبية ونتائج تسيير مصالح التحصيل التي تمت مراقبتها (ثلاثون قباضة) أن هذه المصالح عرفت عدة نقائص و مخالفات . وكان لذلك أثر على مستوى التحصيل الضريبي وعلى نوعية التسيير .هكذا وحسب المعطيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب و بالنسبة للفترة الممتدة من سنة 1989 إلى 1992 ، فإن متوسط تصفية الجداول الضريبية قدر ب 67 % مع إنخفاض مستمر مرورا من 71 % في سنة 1989 إلى 59% في 1992 ن وقد أدت هذه الوضعية إلى إرتفاع مبلغ البواقي غير المحصلة بعد السنة الرابعة و المقدرة في 31 /1992/12 22 مليار دج [1] .

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 76، سنة 1997، و المتضمنة للتقرير السنوي 1995، ص 83.

تعود هذه الوضعية إلى عوائق خارجية وداخلية ناتجة على وجه الخصوص عن سوء توزيع المستخدمين ، فمصلحة " المتابعات " على سبيل المثال غير مزودة إلا بعون أو عونين . وقد لاحظ المجلس غيابا شبه كلي للإجراءات القهرية في المتابعات ، نقص عدد المستخدمين سواءا من الناحية الكمية أو النوعية في مواد هامة كمحاسبة الخزينة أو قواعد المتابعات غير متحكمة فيها ، مما يؤثر مباشرة على التسيير المحاسبي للقباضات ، إستعمال طرق قديمة في التسيير إذ يتم تنفيذ مجمل العمليات المحاسبية يدويا مما تسبب في تأخير معتبر في ترحيل حسابات الإيداع ، ضيق وقدم المحلات مما لا يسمح بوضع تنظيم عقلاني للمصالح ، غياب التنسيق وسوء تداول المعلومات سواءا مع المصالح الجبائية (المفتشيات ، القباضات الأخرى) أو مع الهيئات الخارجية (البلديات و الغرف التجارية ، البنوك...).

المبحث الثاني: الإدارة الجبائية الجزائرية بعد الإصلاحات (جهاز التنفيذ التقني)

تعمل الإدارة الجبائية الجزائرية تحت إدارة وتسيير وزارة المالية ، خاضعة بذلك لكل القرارات و الإجراءات التي تتلقاها من الإدارة المركزية في هذه الوزارة ، تحت سلطة الوزير ، هذا الأخير الذي يمارس صلاحياته المختلفة ، في ميدان المالية العامة (العمومية) ، من جباية و جمارك ، أملاك وطنية وشؤون عقارية وكذلك ما يخص النفقات العمومية و الميزانية و المحاسبة العمومية . إذن وزير المالية هو المسؤول الأول على كل ما يخص الجباية وهياكلها و إدارتها ، فهو " يبادر بأي نص أو أي إقتراح يتعلق بالإدارة الجبائية و الإصلاح الجبائي .

يعمل على دراسة و إقتراح كل التدابير المتعلقة بأساس الضرائب و التصفية و التحصيل و النزاعات القائمة بشأن الضريبة و الحقوق و الرسوم المختلفة الأنواع .

كما يقترح كيفيات توزيع العائد الجبائي بين الدولة و الجماعات المحلية وهو الذي يتولى تطبيقها وتجسيدها أرض الواقع .

يسعى إلى إتخاذ أي إجراء من شأنه إدراج التدابير الجبائية ضمن تحقيق الأهداف الإقتصادية و الإجتماعية في برنامج الحكومة .

وهو الذي ينظم أعمال الإدارة الجبائية قصد توفير الموارد المالية للدولة بكيفية منتظمة ودائمة ويطبق كل وسائل المراقبة اللازمة لمحاربة التهرب و الغش الجبائيين ."[1]

ولا بأس أن نذكر في هذا المقام هياكل الإدارة المركزية لوزارة المالية، فهي متكونة من عدد من المديريات العامة، تعمل تحت سلطاتها مديريات فرعية فنجد:

- المديرية العامة للدراسات و التقدير .
- المديرية العامة للخزينة .
- المديرية العامة للميزانية .
- المديرية العامة للجمارك
- المديرية العامة للضرائب .
- المديرية العامة للأملاك الوطنية .
- المديرية العامة للعلاقات المالية الخارجية .
- المديرية العامة للمحاسبة .
- مديرية الموارد البشرية .
- مديرية الوسائل وعمليات الميزانية .
- مديرية الوكالة القضائية للخزينة .

---

[1] صلاحيات وزير المالية في المجال الجبائي ، الجريدة الرسمية العدد 15 ، م ت رقم 95-54 المؤرخ في 15-02-1995.

1-2 : المديرية العامة للضرائب:

الإدارة الجبائية الجزائرية تتمثل في المديرية العامة للضرائب التي هي مديرية عامة من مديريات الإدارة المركزية في وزارة المالية ، وبما أن موضوع البحث يخص الإدارة الجبائية وتحصيل الضرائب على مستواها ، فالذي يهمنا في هذا الصدد هي المديرية العامة للضرائب .

" المديرية العامة تتمثل مهامها في التنسيق في ما بين الهياكل المركزية التابعة لها وتقييمها وتوجيهها، وتقترح في إطار صلاحيات القطاع وفي ما يخصها كل تدبير يرمي إلى إنجاز برنامج عمل الحكومة[1] ."

المديرية العامة للضرائب هي القلب النابض للإدارة الجبائية ، حيث تتم على مستواها كل عمليات حساب ومراقبة أغلبية الضرائب و تحصيلها . فالمديرية العامة للضرائب تجمع تحت لوانها المفتشية العامة للمصالح الجبائية .

1-1-2 المفتشية العامة للمصالح الجبائية :

تقوم هذه المفتشية وتكلف بالرقابة و التفتيش و التحقيقات ، فهي تعمل على تنظيم المصالح وعملها وتسهر على جودة تسييرها ، كما تعمل على إستغلال كل الطاقات البشرية و المادية الموضوعة تحت تصرفها .

يمكن للمفتشية العامة للمصالح الجبائية ، أن تكلف زيادة على ذلك وفي حدود إختصاصاتها ، بالقيام بأي تحقيق أخر خاص ، وتكلف أيضا بتوجيه أعمال مفتشيات أعمال المصالح الجبائية المحدثة على الصعيد المحلي وتقييم فعاليتها .

تتدخل زيادة على ذلك ، قصد القيام بأي تحقيق يكون ضروريا نتيجة حالة خاصة ، كما يمكنها أن تطلب في إيطار مهامها دائما ، مساعدة منتظمة من كل موظف في الإدارة الجبائية . ولا بد أن تتوجه كل عملية تفتيش تقوم بها المفتشية العامة للمصالح الجبائية أو رقابة بتقرير شامل وكامل عن العملية ، حيث أنه يشتمل على كل المعاينات و الملاحظات و المخالفات المسجلة في التسيير الذي تمت مراقبتها ، و يقترح زيادة على ذلك ، أي إجراء من شأنه تحسين عمل المصالح المراقبة .

رئيس المفتشية العامة للمصالح الجبائية ، مطالب بإعداد كل سنة إعتمادا على التقارير المحصل عليها خلال العمليات ، تقريرا شاملا يحتوي على أي إقتراح أوأي رأي من شأنه تحسين عمل المصالح وكذا أي إجراء يمكن أن يساهم في تطبيق أفضل للتشريع الجبائي .

---

[1] هياكل الإدارة المركزية و أجهزتها في الوزارات ، الجريدة الرسمية ، العدد 26 ، الصادر في 27 يونيو 1990

تتفرع المفتشية العامة للمصالح الجبائية إلى مفتشيات جهوية ، تعمل على التحقيق في التسيير ، وخاصة في المجالات الأتي ذكرها:

- القيام بكل أعمال المرتبطة بالرقابة الداخلية للمصالح الجبائية .
- متابعة المهام التي يقوم بها المحققون في التسيير ، التابعون لها جهويا ومراقبتها .
- إعداد برنامج شهري للتحقيق في التسيير ، يبين حالة تقدم الأشغال .
- جمع كل المعلومات المتعلقة بسير المصالح ، وإرسال تقرير بياني عن ذلك إلى المفتشية العامة للمصالح الجبائية .
- السهر على إعداد و إستغلال التقارير السنوية للتحقيق و تقارير التحريات بكل أنواعها .
- العمل على إستغلال كل التقارير النهائية للتحقيق ، لاسيما بمراقبة أجال وكيفيات تداول هذه الوثائق بين المسيرين اللذين تمت مراقبتهم ومديري الضرائب بالولايات و المفتشيات الجهوية .
- فحص المطبوعات المستعملة تبعا لتطور التشريع و التنظيم الجبائيين ، وهذا عن طريق تقديم كل إقتراح مفيد يرمي إلى إدخال تعديلات عليها .
- وضع كل التوثيق الجبائي لصالح المحققين في التسيير و نشره.
- إعداد التوقعات التي تخص الميزانية السنوية من اجل ضمان السير الحسن لهذه المفتشيات الجهوية .

بعدما قمنا بتقديم عرض عن الصلاحيات التي تخص كل من المفتشية العامة للمصالح الجبائية و المفتشيات الجهوية العاملة تحت سلطتها . نستعرض الآن تنظيم هذه المفتشية العامة للمصالح الجبائية في الجزائر ، هذا التنظيم تم تحديده إنطلاقا من مرسوم تنفيذي تم نشره في الجريدة الرسمية الوطنية [1] .

يسير المفتشية العامة للمصالح الجبائية مفتش عام ، يضع تحت سلطة المدير العام للضرائب.

يساعد المفتش العام للمصالح الجبائية ثمانية مفتشين (8) وثمانية مكلفين بالتفتيش(8) ، ويتم تعيينهم بموجب مرسوم تنفيذي .

تتكون المفتشية العامة للمصالح الجبائية من مفتشيات جهوية كما سبق و أن ذكرنا ، حيث توضع تحت سلطة المفتش العام للمصالح الجبائية . وتتدخل هذه المفتشيات على مستوى جميع الولايات .

يسهر على تسيير المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية ، مفتش جهوي ، يساعده رؤساء فرق ومحققون في التسيير . كما تتشكل من فرق التحقيق في التسيير يسيرها رؤساء فرق تتكون من محققين في التسيير.

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 98-230 مؤرخ في 13 يوليو 1998 ، الجريدة الرسمية .العدد 51.

ملاحظة:

يتم تحديد عدد المفتشيات الجهوية ورؤساء الفرق و المحققين في التسيير بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية و الوزير المكلف بالتوظيف العمومي .

أما فيما يخص تعيين رؤساء فرق التحقيق في التسيير فيتم إختيارهم من بين :

- المفتشين العامين للضرائب الذين لهم سنتين أقدمية في الرتبة.
- المفتشين المركزيين للضرائب الذين لهم ثلاث سنوات أقدمية في السلك.
- المفتشين الرئيسيين للضرائب الذين لهم خمس سنوات أقدمية في السلك.

أما فيما يخص المحققون في التسيير فيتم تعيينهم من بين:

- المفتشين المركزيين للضرائب الذين لهم ثلاث سنوات أقدميه .
- المفتشين الرئيسيين للضرائب الذين لهم خمس سنوات أقدميه.

تعمل أجهزة التفتيش و الرقابة و التقييم على ضمان تطبيق التشريع و التنظيم الجبائيين الجاري العمل بهما وضمان سير الهياكل العادي و المنتظم .

كما تعمل على توجيه المسيرين و إرشادهم لتمكينهم من القيام بصلاحياتهم أحسن قيام مع مراعاة القوانين و التنظيمات الجاري العمل بها ، كما لا ننسى السهر على الإستعمال الأمثل و المحكم للوسائل و الموارد الموضوعة تحت تصرف الإدارات وضمان تجسيد مطلب الصرامة في تنظيم العمل.

2-1-2 المديريات المكونة للمديرية العامة للضرائب:

تتكون المديرية العامة للضرائب زيادة عن المفتشية العامة للمصالح الجبائية و ما تجمعه تحت تسييرها من مصالح مختلفة من :

1- مديرية التشريع الجبائي:

وتضم ثلاثة مديريات فرعية ، كما هو معلوم أن المديرية الفرعية تكلف في ما يخصها بإعداد برامج العمل و المقررات و التدابير اللازمة لتنفيذ التوجيهات و التعليمات الصادرة وتتابع تطبيقها ، كما تحرك عمل المكاتب التي تتكون منها ، وتنشطه وتنسقه وتراقبه ،و تعد دوريا حصائل الأعمال التي تتكفل بها وتلا خيصها وهذه المديريات الفرعية الثلاثة هي كالآتي :

- المديرية الفرعية للتشريع الجبائي .
- المديرية الفرعية للعلاقات العمومية و الإعلام.
- المديرية الفرعية للإتفاقات الجبائية الدولية .

2- مديرية العمليات الجبائية:

وتتكون من :

- المديرية الفرعية للمراجعات الجبائية .
- المديرية الفرعية للإحصائيات و التلاخيص.
- المديرية الفرعية للضمان و الأنظمة الجبائية الخاصة .
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .

3- مديرية المنازعات:

وتضم كل من:

- المديرية الفرعية لمنازعات الضريبة على الدخل .
- المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة .
- المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية .
- المديرية الفرعية للجان الطعن .

4- مديرية إدارة الوسائل :

وتشتمل على المديريات الفرعية التالية :

- المديرية الفرعية للموظفين .
- المديرية الفرعية لعمليات الميزانيات .
- المديرية الفرعية للوسائل العامة و المحفوظات
- المديرية الفرعية للتكوين وتحسين المستوى .

5- مديرية التنظيم و الإعلام الآلي :

وتجمع تحت طياتها :

- المديرية الفرعية للتنظيم و المناهج .
- المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي.
- المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الإعلام الآلي.

6- مديرية البحث و المراجعات :

وتتكون من :

- المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية .
- المديرية الفرعية للبرمجة .
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية .
- المديرية الفرعية للمقاييس و الإجراءات.

2-2 المصالح الخارجية للإدارة الجبائية :

تتكون المصالح الخارجية للإدارة الجبائية الجزائرية من :

- مديريات جهوية للضرائب .
- مديريات ولائية للضرائب .
- مفتشيات الضرائب .
- قباضات الضرائب .

1-2-2 المديرية الجهوية للضرائب :

تأخذ هذه المديرية على عاتقها تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لها ، أي التابعة لإختصاصها الإقليمي وذلك إنطلاقا من السهر على توجيه وتنسيق وتقويم ومراقبة عمل المديريات .

وإنطلاقا من هذه المهمة الموكلة لها ، فالمديرية الجهوية تعمل وتلتزم بتطبيق النشاطات العملية التالية :

- تسهر على إحترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية و طرقه ومقاييسه و إجراءاته
- تعد دوريا حصائل عن أعمال المصالح الجبائية الجهوية وخلاصاتها .
- نقدم أي إقتراح لتكييف التشريع الجبائي .
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم .
- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.
- تقدر ما تحتاج إليه المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية و مادية وتقنية ومالية وتعد تقريرا دوريا عن ظروف سير هذه الوسائل و إستعمالها .
- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار ، والتي تنشأ في المستوى الجهوي .
- توافق على إستفادة الخاضعين للضريبة من المشتريات المعفاة من الرسوم حسب الشروط التي ينص عليها التشريع الجبائي المعمول به .

المديرية الجهوية تتكون من مديريات فرعية لا يتجاوز عددها أربعة مديريات .

بعدما ذكرنا الصلاحيات الموكلة للمديرية الجهوية للضرائب على مستوى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ، ننتقل إلى المديريات الولائية للضرائب .

2-2-2 المديرية الولائية للضرائب :

تختص هذه المديرية بالسهر على توفير السير الحسن للمهام الآتية :

ا – المهام في مجال أساس الضريبة :

- تنظم جمع المعلومات الجبائية و إستغلالها .
- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية .
- تعد برامج التدخل لدى الذين يمولون الضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها .

- تدرس الإعتراضات وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها.

- تصدر وتتبث قوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء و التخفيض ، وتصادق عليها وتقوم النتائج، وتعد الحصيلة الدورية.

- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم و الأسعار وتأذن بالزيادة أن إقتضى الأمر .

- تتابع تطور التقاضي على مستوى العدالة فيما يتعلق بالمنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي.

- تحلل وتقوم دوريا عمل المفتشيات وتعد تلخيصا عن ذلك وتقترح أي إجراء من شأنه أن يجعل عملها أحسن.

ب- المهام في مجال التحصيل الضريبي :

يمكننا أن نلخص ما تقوم به المديرية الولائية للضرائب في هذا المجال في النقاط الآتية :

- تقوم بالرقابة القبلية أو المسبقة لحسابات تسيير قباض الضرائب وتصفيتها.
- تتابع قباض الضرائب وتحملهم مسؤولياتهم .
- تراقب التكفل و التصفية ،اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة الضرائب وتتابع تسوية ذلك .
- تنظم التزود بالطوابع الجبائية وتمسك محاسبتها .
- تنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتضبط بإستمرار الملفات المتعلقة بها.
- تتابع تطور الدعوات القضائية أمام العدالة في منازعات التحصيل الضريبي .
- تحلل وتقوم دوريا عمل القباضات وتعد تلخيصا عن ذلك وتقترح أي تدبير من شأنه تحسين عملها .

ج – المهام في مجال تسيير الموارد البشرية و المادية :

يسهر على إدارة وتسيير المديرية الولائية للضرائب مدير ولائي وترتكز مهمته في تسيير الوسائل البشرية و المادية فيما يلي :

- تسيير المستخدمين التابعين له.
- يوظف ويعين المستخدمين اللذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- ينظم ويطبق أعمال التكوين ويحسن المستوى الذي تعمل تحت ظله المديرية
- يكون رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية ، ويسيره ويقوم بتوزيعه وتعميمه.
- يسهر على مسك دفاتر الجرد للأملاك العقارية و المنقولة ، ويسهر على صيانة هذه الأملاك و المحافظة عليها .

3-2-2 مفتشية الضرائب :

تتكفل مفتشية الضرائب على الخصوص بمسك الملف الجبائي الخاص بكل مكلف بالضريبة ، وتعمل على البحث وجمع المعلومات الجبائية و إستغلالها أحسن إستغلال ، ومراقبة التصريحات و إصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل ، وهي تجمع إنتقاليا المفتشيات الحالية للضرائب المباشرة وغير المباشرة وحقوق التسجيل وحقوق الطوابع الجبائية في مراكز الضرائب التي تحول في الأجل المناسب إلى مفتشيات متعددة الإختصاصات في الضرائب .

4-2-2 قباضات الضرائب:

تسهر هذه القباضات على إعداد جداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة و التكفل بكل ما يتعلق بها .

كما انه بإمكانها أن تتولى زيادة عن ذلك التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع الجبائي و التنظيم المعمول بهما .

من خلال هذا فإن القباضة هي هيكل تحصيل الضرائب و الرسوم والغرامات بمختلف أنواعها ، إن التحصيل الضريبي يتم بواسطة إجراءات منصوص عليها قانونا حيث يعمل على تجسيدها أرض الواقع أعوان ، فعلى مستوى القباضة نجد عضوين رئيسيين ، قابض الضرائب ، نائب قابض الضرائب .

إن قابض الضرائب يعتبر رئيس مصلحة (قباضة) والمشرف والعام على تطبيق القوانين و الإجراءات ، ويقسم ويكلف الأعوان بمهامهم على مستوى القباضة بحيث يخضع المديرية الفرعية التحصيل ، إذ يعتبر القابض المسؤول الشخصي ، المالي على أموال الخزينة العمومية ومن مهامه نذكر مايلي :

- الإشراف على حسن تسيير القباضة
- توزيع المهام بين الأعوان الخاضعين لسلطته
- يضمن تحصيل كافة الضرائب و الرسوم التي تم تحديدها

يقدم للمديرية الفرعية للتحصيل أو لامين الخزينة العمومية على مستوى الولاية ، أو يقدمها إلى والي الولاية (مصلحة التسيير و التخطيط أو مجلس المحاسبة)

- في أخر كل سنة يقوم مجرد عام لمجموع الضرائب و الرسوم و الغرامات التي لم يتم تحصيلها خلال السنة، ليتم تحصيلها في السنة المقبلة
- يضمن تحويل المبالغ أو أموال المصلحة إلى حساب الخزينة العمومية.

1- مصالح القباضة :

إن عمل القباضة يتمثل أساسا في تحصيل الضرائب و الرسوم و الغرامات وقبض الإيرادات الجبائية ومحاسبة المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي. ومن مصالحها نجد :

مصلحة الصندوق :

يمثلها عون دائم بتعين من المدير، يسمى أمين الصندوق وهذا الأخير يقوم باستقبال المكلف بالضريبة، الذي يتجه مباشرة إلى الصندوق حاملا التصريح ليدفع المبلغ المحدد عليه. ففي هذه المصلحة تقبض الضريبة وتسجل في حساب خاص بها بالدفتر H8 [1].

فبعد تحقق أمين الصندوق من طبيعة الضريبة ، يقوم بتسجيل المبلغ المقبوض حسب نوعية الضريبة في سجل يدعى " سجل المعاينة" في وصلين ، واحد يبقى لدى الصندوق و الثاني يسمى "وصل إيداع" يسلم للمكلف كدليل لدفعة حق الضريبة ، وفي حالة أي خطأ أو نسيان يقدمه المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية .

مصلحة المحاسبة:

هي مصلحة مكملة لمصلحة الصندوق ، تتجلى وظيفتها في متابعة صحة العمليات التي يقوم بها أمين الصندوق ، إذ ما يسجل في دفتر H8 ينقل إلى مصلحة المحاسبة التي تتكون من ثلاثة مكاتب : مكتب المعاينة ، مكتب الإحصاء الذي تتم فيه الإحصائيات التي تصدر عن القباضة، ومكتب التحرير اليومي الذي يحتوي على دفتر اليومية ، وفيه يوضح مجموع و طبيعة المداخيل اليومية للقباضة .

مصلحة المتابعة:

يسيرها رئيس مصلحة المتابعات (chef de service des poursuites) تحت سلطته أعوان خاضعين له ، في هذه المصلحة تحصل الضرائب ميدانيا بنفس المنهجية التي يقوم بها أمين الصندوق ، حيث لديهم قائمة المكلفين بالضريبة التي فيها مبالغ غير محصلة ، وفي حالة عدم الدفع تحدد الغرامات الجبائية ، أي بعد مرور اليوم الأول من الشهر الثالث للشهر الذي تستحق فيه الضريبة .

---

[1] الدفتر H8 هو عبارة عن يومية تسجل فيها كل المبالغ المدفوعة يوميا وينقسم إلى قسمين مدين ودائن.

فتبعث الإشعارات بالدفع و آخر إشعار للدفع قبل المتابعات ، كما تبعث الإنذارات و التنبيهات إلى المكلف في حالة العدول عن الدفع ، فتوضع ورقة الحجز ويتم الحجز على أموال المكلف و أملاكه ، وفي بعض الأحيان يتابع أعوان مصلحة المتابعات ملاحقة المكلف بالضريبة حتى يتم بيع أملاكه و تحصل أخيرا الأموال المستحقة للخزينة العمومية إجباريا .

مصلحة الغرامات :

ومهمتها تحصيل الغرامات التي يجب أن تسجل وترقم أحكامها ، يكون التحصيل خلال السنة التي تفرض فيها الغرامة و آخر إجراء في طريقة التحصيل و طريقة الإكراه البدني .

2- علاقة القباضة بالمفتشية :

في الحقيقة لايمكننا تصور القباضة منعزلة عن المفتشية و العكس صحيح ، فكلاهما يكمل الأخر ، فدور المفتشية يكمن في حساب و تأسيس الضريبة إلى أن تصل إلى القباضة على شكل إنذارات و جداول الدفع ، وعلى سبيل المثال بلدية ميلـــة تشتمل على مفتشيتين :

- مفتشية ميلة شمـــال .
- مفتشية ميلة جنـــوب .

وهذا حسب التقسيم الإداري المعمول به على مستوى الولاية ، في حين تقابل هاتين المفتشيتين قباصة رئيسية .

ومنه فكلا المصلحتين تتكلف بالجهة المخولة لها و العلاقة تكون : تقوم المفتشية بحساب و تأسيس الضريبة ، وعلى سبيل المثال نأخذ تاسيس الضريبة على أساس النظام الجزافي ، فإستنادا إلى تصريحات المكلف بالضريبة السنوية ، تقوم المفتشية بإرسال التقويم الأولى حيث للمكلف أجل ثلاثون يوما من أجل الإجابة و إبداء رأيه إن إستدعى الأمر ذلك ، تم يأتي بعد ذلك التقويم الإداري النهائي على شكل عقد جزافي صالح لمدة سنتين ، هذا العقد الذي يتم تسجيله على مستوى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية ثم بعد ذلك إرساله إلى القباضة المعنية على أن يتم دفع المبلغ المحدد في هذا العقد من طرف المكلف بالضريبة في نهاية كل ثلاثي (03/30- 06/30- 09/30- 12/31)

وعليه فإن العلاقة الموجودة مابين المفتشية و القباضة تظهر في دور القابض لتحصيل الضريبة المرسلة إليه من طرف المفتشية و متابعة المكلف بالضريبة دون أن يكون له دخل في كيفية تحديد وتأسيس مبلغها ، إنما له الحق في طلب تصحيح الأخطاء المادية سواء كانت في المبلغ أو في التسمية أو العنوان.

3- علاقة القباضة بالمديرية:

إن القباضة ليست مستقلة بذاتها ، إنما هي تخضع إلى سلم إداري متمثل في المديرية . إن المديرية الولائية للضرائب تتفرغ إلى مديريات فرعية متمثلة في :

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية للمنازعات
- المديرية الفرعية للتحصيل

علما أن للقباضة علاقة مع كل مديرية فرعية المذكورة أعلاه ، فهي تخضع للمديرية الفرعية للوسائل فيما يخص تسيير الملفات الإدارية للموظفين و للمديرية الفرعية للعمليات الجبائية ، علما أن كل وثيقة تتعلق بالضريبة والتي تتم على مستوى المفتشية يتم التحقق من صحتها على مستوى هذه المديرية قبل إرسالها إلى القباضة و إلى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية ، التي هي الأخرى لها دور في إصدار جداول التحصيل تبعث بها إلى القباضة و إلى المديرية الفرعية للمنازعات.

وأخيرا وهي العلاقة الأكثر أهمية ، تلك التي تجمع القباضة بالمديرية الفرعية للتحصيل ، إن العمليات الحسابية للقباضة التي يتم تنفيذها في نهاية كل شهر (25 من كل شهر) يتم إرسال نسخة منها إلى المديرية الفرعية للتحصيل (عمليات القيد في الميزانية) ، أما بالنسبة لعمليات نهاية السنة فنفس الشيء ، حيث تقوم المديرية الفرعية للتحصيل بمراقبة صحة هذه القيود.

المبحث الثالث : الإدارة الجبائية هيئة الوساطة :

إن الإدارة الجبائية لا تكتفي فقط بتطبيق النصوص الجبائية ، ولكنها تشارك أيضا في إعداد هذه النصوص ، هذه المهمة تقوم بها مصلحة التشريع الجبائي للإدارة .

1-3 مصلحة التشريع الجبائي :

هذه المصلحة تعمل على تطوير روح القانون و بعث نوع من النضال الجبائي ولها ثلاثة مهام أساسية :

1- تمثل الإدارة الجبائية في مختلف المحاكم الوطنية و المحاكم الدولية .

2- تعلم كل المصالح الجبائية الخارجية للمديرية العامة للضرائب وتزودهم بمختلف الوثائق التقنية التي يحتاجها النواب أو الصحافة العمومية.

3- هذه المصلحة تقوم بإعداد النصوص الجبائية ، خاصة القوانين الجبائية المصوت عليها في البرلمان ، لكن مبدئية معظم هذه النصوص حكومية ، هذه المبدئية الحكومية تمنح للإيطارات المتخصصة في مصلحة التشريع الجبائي سلطة في غاية الأهمية . لكل فيما يخص النصوص التنظيمية و التعليمات الإدارية يبقى إصدارها شبه مطلق من اختصاص مصلحة التشريع الجبائي التي تسهر على تنظيم وتسيير كل الإجراءات التي تهم السير الحسن للنظام الجبائي في حدذاته.

إن التشريع الجبائي الجيد و المنسجم و المترابط ، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب و التلاعبات من طرف بعض المكلفين بالضريبة ، و بالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الجبائي حتى لا يعطي الفرصة للمكلف بالضريبة للإستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الجبائي ، ومنه سد منافذ التهرب و رفع القدرات التحصيلية للإدارة الجبائية .كما لاننسى ضرورة مرونة قواعد القانون الجبائي ، حتى تتماشى مع التغيرات الاقتصادية و الاجتماعية ، وحتى تكون الضرائب غير معرقلة لمستجدات النمو الاقتصادي.

الوضوح في التشريع الجبائي دوره جد هام لتجسيد العمل الجيد للإدارة الجبائية ، ونعني بالوضوح أن تكون النصوص وسهلة الأسلوب دون تعقيد وألا يحتمل اللفظ أكثر من معنى ، و ألا تحتمل الجملة أكثر من تفسير يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة و البسيطة و التي يفهمها عامة المكلفين ، وعلى أن تساعدهم على فهم التشريع الجبائي عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.

يجب أن تكون المذكرات التوضيحية للقوانين الجبائية و الأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج إلى إجتهاد أو تفسير .

وفي هذا المجال ومن أجل نشر الوعي بالتشريع الجبائي ، نجد في الجزائر أن المديرية العامة للضرائب تصدر بصفة مستمرة و منتظمة كتيبات مبسطة حول النظام الضريبي الجزائري و عمل

الإدارة الجبائية ، كما تستعين بالجرائد اليومية لنشر مستجدات النظام الضريبي ، بالإضافة إلى ذلك فإن المديرية العامة للضرائب تنظم ملتقيات مفتوحة حول الجباية كلما إقتضت الحاجة لذلك .

ظهرت الأثار السلبية لكثير من التعديلات وكذا إنحرافها عن الأهداف المرجوة منها ، ومن أهم هذه العيوب نذكر تعدد الأنظمة المتبعة في تقدير الربح الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، فمن نظام التقدير الحقيقي إلى النظام الشبه الحقيقي إلى التقدير الجزافي ، وقد أدى هذا التعدد إلى تعقيد النظام الجبائي حيث صعب على المكلفين بالضريبة فهمه،كما وجدت الإدارة الجبائية مشاكل كبيرة عند التطبيق . وأخيرا صعوبة تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة الناتجة عن المهن الحرة يعود إلى صعوبة مراقبة هذه المداخيل عند تحصيلها .

2-3 علاقة الإدارة بالمكلفين بالضريبة:

في علاقتها مع المكلفين بدفع الضريبة تبدو الإدارة الجبائية إلى حد بعيد كحصن منيع لسلطة قوية وجبارة ، ضف إلى ذلك أن الإدارة الجبائية بعيدة على أن تكون ذات كتلة واحدة أو بتعبير أخر أحادية القطب ، فعملها مرتبط برباط وثيق مع طبيعة العلاقة القائمة بينها وبين من يدفعون الضرائب فعلاقتها مع من هم تحت إدارتها تختلف بإختلاف مجموعات المكلفين بالضريبة و تصنيفاتهم . الرجوع إلى الإعلام الألي قد سهل كثيرا هذه العلاقات ، لكن العمل الأساسي يبقى مرتبط بالأعوان الإداريون و موظفي الإدارة الجبائية خاصة منهم مفتشو الضرائب (les inspecteurs des impôts) .

أولا و قبل كل شيء تعتبر الكتلة الهامة للمكلفين بدفع الضرائب الأجراء أهم مصدر لتغدية خزينة الضرائب الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي ، هذه الشريحة لا تعرف على الإطلاق أي إصطدامات مع المفتشين الجبائيين و الإدارة الجبائية، فلا مجال للتحدث عن هذه العلاقات لأن هذه الضريبة تنتزع من المنبع ، أي مباشرة من الأجرة قبل أن تصل إلى الأجير.

العلاقات مع الشركات الصناعية أو التجارية أو المالية تبقى جد مقبولة ويبقى عدد النزاعات ضئيل، هذه الشركات من الصعب أن تحاول التهرب لأنها عملية في غاية التعقيد.

عندما يحدث نزاع أو عدم إتفاق مابين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية ، تختار هذه الأخيرة في أغلب الأحيان مبدأ التفاوض ربما يصل إلى أعلى مستويات تدرج السلطة . و بالمقابل أخطار التصادم و الصراعات هي مرتفعة عند تحديد المداخيل الجزافية للتجار الصغار و أصحاب الحرف ، أو عند التقدير الإداري لمداخيل أصحاب الوظائف الحرة ، أو مراقبة التصريح الجبائي لكل من هؤلاء إذا كانوا خاضعين لنظام الربح الحقيقي.

3-3 دور مفتشو الضرائب :

كما ذكرنا فيما سبق أن دور المفتشون دور هام على مستوى مصالح الإدارة الجبائية ، فمفتش الضرائب مكلف بوضع النصوص و التشريعات و التعليمات الجبائية ميدان التطبيق المتشعب و المتغير ، إذن فالمفتش هو وسيط مابين المشرع ، الإدارة الجبائية و المكلف بدفع الضريبة .

لابد على المفتش أن يكون قد تحصل على تكوين جد مكثف في الجباية و مايحيط بها ، وأستفاد من تفحص ميداني معتبر ، كما يجب أن يكون على دراية بالإعلام الآلي .

يجب أن يتميز بشخصية قوية و تدريب بسيكولوجي ونفسي في غاية الأهمية ، يجعله قادر على مواجهة كل الأوضاع المحيطة به اثناء العمل ، ولايجب ان يكون محل مساومة أو رشوة.

وضعية المفتش في عمله لا ترتبط فقط بتكوينه وخبرته في الميدان فحسب، بل ترتبط كذلك بعلاقات تدرج السلطة في المصلحة التي يعمل فيها، و كذا طرق ومناهج المراقبة المعتمدة في الميدان.

ضف إلى ذلك على الإدارة من جانبها أن تعمل على تحفيز المفتشين الأكفاء بمنحهم مكافئات وغيرها من أساليب التحفيز التي تدفع بالمفتش إلى إتقان عمله أكثر ، وتجعله بعيدا كل البعد عن المساومات ، بما في ذلك تحسين وضعيته الاجتماعية إلى أقصى حد ممكن .

4-3 المنازعات الجبائية :

يمكن أن تواجه طرق تصفية و حساب الضريبة عدم رضى المكلف بالضريبة ، لأنه قد يرى أن الإدارة الجبائية قد ظلمته عند تحديد قيمة الضريبة التي ألقيت على عاتقه . و لهذا السبب نص المشرع الجبائي على إمكانية الطعن في مثل هذه القرارات ، وفي هذا المقام يوجد نوعين من الطعون : الطعن الإداري و الطعن القضائي .

أولا : الطعن الإداري

يتعلق الأمر بالإحتجاجات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ، لما يرى أن الضريبة التي فرضت عليه من طرف الإدارة الجبائية مبالغ فيها أولا تتناسب مع وضعيته المالية الحقيقية ، و من هذا و بصفة طبيعية و عادية يقوم المكلف بالضريبة برفع شكاية أوالإحتجاج على مستوى المصالح المعنية خلال أجال محددة من طرف الإدارة الجبائية ، ويحررالإحتجاج على ورق عادي.

ثانيا : الطعن القضائي

ينعقد هذا النوع من الطعون عندما لا يجد الإحتجاج المقدم من طرف المكلف بالضريبة صدى لدى مصالح الإدارة الجبائية ، بحيث كانت محل عدم قبول ضمني أو صريح ، ويتم الطعن أمام العدالة أمام القضاء الإداري.

<u>المبحث الرابع:نقائص الإدارة الجبائية :</u>

يرتبط نجاح و فعالية الإصلاحات الجبائية بمدى كفاءة الجهاز التنفيذي لها ، أي مدى تنظيم الإدارة الجبائية و قدرتها على تجسيد هذه الإصلاحات في الميدان . إن عزم الإدارة الجبائية الجزائرية وتوجهها نحو تحقيق الدور الهام و الأساسي للجباية العادية في تغطية النفقات العمومية ، و من تم على الإدارة الجبائية أن تلعب دورها كاملا في هذا المجال و خاصة في الظروف التي يعرفها الإقتصاد الوطني من تحولات كبرى من انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية وتحرر الأسواق الوطنية و غيره من تحديات اقتصاد السوق.

إلا أن في معظم الدول المتخلفة إقتصاديا ، فإن الإدارة الجبائية تواجه عدة صعوبات في تطبيق برامجها الإصلاحية و هذا راجع إلى عدة نقائص نذكر منها تلك المتعلقة بالموارد البشرية وتلك المتعلقة الموارد المادية والتقنية ، لأن هذه النقائص قد أثرت بشكل كبير على مردودية الجبائية العادية و التحصيل الضريبي.

<u>1-4 نقائص الموارد البشرية :</u>

من الضروري الإشارة ، إلى أن تزويد الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة بالموارد البشرية كميا و نوعيا ، و السهر على ترقيتها وتأهيلها ، سينعكس دون شك على حسن تطبيق التشريع الجبائي و تفعيل الإصلاحات المعتمدة و دون ذلك يبقى كل شيء حبر على ورق .

" فإذا كان تعداد les effectifs الإدارة الجبائية الجزائرية قد عرف بعد الإصلاحات الأخيرة زيادة هامة من الناحية الكمية ، فإنه من الناحية النوعية و بالنظر إلى المهام المعقدة المكلف بإنجازها لا يزال يشكل عائقا معرقلا بل تحديا أوليا يجب على الإدارة تجاوزه لإثبات قدرتها ونجاحها ".

ومهما ما عرفه تعداد الإدارة الجبائية من إرتفاع ملموس ، إلا أنه يبقى قادر إلى حد الساعة على تغطية كل المهام الجد معقدة للإدارة الجبائية ، و هذا النقص في التغطية سينعكس لا محالة على حسن تأطير المجتمع الجبائي الذي يعرف زيادة مستمرة سنة بعد سنة ، و من تم تبقى النقائص حاضرة ، خاصة في ميدان التحصيل الضريبي و المراقبة الجبائية وقمع ظاهرتي الغش و التهرب الجبائيين .

بعدما ذكرنا أن كمية الأعوان وموظفي مصالح الإدارة الجبائية المختلفة لا يكفي وحده ، إذن لابد من الإهتمام بالنوعية قبل الكمية ، لأن الملاحظ أن الأعوان على مستوى مختلف مصالح الإدارة الجبائية الجزائرية ينقصهم التكوين ، علما أن تقنيات الجباية تبقى جد معقدة في حدذاتها ، فهناك غياب للتكوين المستمر و التأطير العالي و خاصة بالنسبة لأولئك الأعوان الذين يمارسون نشاطاتهم على مستوى الهياكل القاعدية من مفتشيات و قباضات و فرق تحقيق محلية . وحتى إذا تحدثنا عن التكوين على مستوى هذه المصالح فالحجم الساعي يبقى غير كاف ويبقى نسبي إلى الغاية.

2-4 النقائص المادية :

إن نجاح برامج الإصلاحات و زيادة فعالية الإدارة الجبائية و خاصة على مستوى التحصيل الضريبي و زيادة مردودية الجباية العادية ، مرتبط إرتباطا وثيقا بمدى توفر و ملائمة الوسائل المتاحة و المسخرة مع الأهداف المسطرة في البرامج الإصلاحية ، و مع الأسف الكبير تبقى بعض مصالح الإدارة الجبائية الجزائرية و خاصة القباضات منها تفتقر إلى أبسط الوسائل بالنظر إلى المهام المتعددة و المعقدة المكلفة بتنفيذها.

إن الإعتمادات المالية المخصصة لهذه المصالح الجبائية رغم أهميتها القصوى في التحصيل الضريبي ، تبقى غير كافية ، ففي بعض الأحيان لا تلبي حتى إحتياجاتها من كراسي و مكاتب و تجهيزات بسيطة و أولية ، رغم أنها هي الساهرة على جمع أموال الدولة ، دون أن ننسى النقص الفادح في وسائل النقل لهذه المصالح مقارنة بمصالح قطاعات أخرى خارج الجباية ، و السؤال يبقى مطروح فيما يخص عمليات المراقبة و التحقيق في المناطق النائية و الصعبة المسالك في وطننا الواسع الأطراف.

كما يجب الإشارة إلى نقص التكوين فيما يخص إستعمال الإعلام الألي من طرف مصالح الإدارة الجبائية ، فلا نتعلم على توفير هذه الأجهزة التي أصبح إستعمالها ضرورة لا غنا عنها في كل المجتمعات ، و الملاحظ أن الجزائر قد دعمت كل إدارتها بأجهزة الإعلام الألي بما في ذلك الإدارة الجبائية ، إلا أن المشكل المطروح يبقى في حسن إستعمال الإعلام الالي ، فإلى حد الآن لم يتم ربط مصالح الإدارة الجبائية الأساسية بشبكة معلوماتية مركزية ، وبالتالي ليس من الممكن التكلم على حسن تبادل المعلومات الجبائية بالصفة و السرعة اللازمتين .

المبحث الخامس: تحسين الجهاز الإداري الجبائي

حتى يتم إستغلال و تحصيل للإيرادات الجبائية بصفة جيدة و فعالة ، لابد من توفر إدارة جبائية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة ، سواءا من حيث التطبيق أو التنظيم . فالنظام الضريبي الجيد و الفعال لايمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على ارض الواقع ، كما أن الجهاز الجبائي الكفؤ لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة مقبولة من طرف المكلف بدفعها ، في حين الجهاز الجبائي غير الكفؤ بإستطاعته أن يحول ضريبة مقبولة إلى ضريبة لا يطيقها الأعوان الإقتصاديون .

ومن هذا المنطق لا بد من الإهتمام بالإدارة الجبائية من اجل تحسين التحصيل الضريبي على مستواها ، و ذلك بإتحاد الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة من خلال التحسين النوعي و الكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة الجبائية.

1-5 تحسين الإمكانيات البشرية :

مع إرتفاع عدد المتعاملين الإقتصاديين نتيجة الإصلاحات الإقتصادية الأخيرة ، واجهت الإدارة الجبائية عدة صعوبات و عراقيل في أداء مهامها ، هذا ما إنعكس سلبا على التحصيل الضريبي و مردودية الجباية العادية . ومن بين هذه العراقيل قلة عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية . وكنتيجة لهذا الإختلال بين تعدد وظائف الإدارة الجبائية و إمكانياتها البشرية ، أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين و تكوين الإطارات المتخصصة في المجال الجبائي حيث تم إتخاذ عدة إجراءات في هذا الميدان نذكر منها مايلي :

- تحسين الاوضاع المادية و الإجتماعية للعاملين بالإدارة الجبائية وذلك قصد غلق كل أبواب الإغراءات المقدمة لهم .

- – وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.

- فتح مدارس متخصصة في المجال الجبائي عبر مختلف جهات الوطن ، قصد تكوين إطارات في الميدان و اعادة تأهيل الأعوان الاداريين (Le recyclage)

- دون أن ننسى ضرورة توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية.

ومن هذا كله فإن الإدارة الكفأة و الناجعة هي تلك الإدارة التي تتوفر على العدد الكافي من الموظفين المتخصصين ، أصحاب الخبرات الميدانية المعتبرة و الحاصلين على الرواتب المناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة و الإغراء .

إن هذه الإدارة الجبائية هي التي تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي و تؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة .

2-5 تحسين الإمكانيات المادية:

إن الإدارة الجبائية تتميز بتعدد مهامها ، فهناك المهام المتعلقة بإحصاء المكلفين بالضريبة و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي) ، و هناك **المهام المتعلقة بالتحصيل** الضريبي ، بالإضافة إلى عمليات التفتيش و الرقابة لمختلف الملفات المعنية . هذا الكم الهائل و المعقد لوظائف الإدارة الجبائية ، يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل ، و كذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر و الواقع الإقتصادي المعاش .

وفي هذا المضمار ومن اجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايد سنويا ، وتحليل حصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية ، أصبح إدخال الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية هو العلاج الفعال.

نظام الإعلام الآلي في الإدارة الجبائية ضرورة ملحة ، و يكتسي أهمية بالغة حيث أنه يمكن من تحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة و سهولة الكشف عن الحالات التي يظهر فيها التباسات أو تجاوزات.

وفي هذا الإطار خصصت الإدارة الجبائية الجزائرية برنامجا طموحا ، يهدف إلى تحسين إمكانياتها المادية وخاصة على مستوى الإعلام الآلي ، وذلك من خلال تجهيز مختلف مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني بتجهيزات الإعلام الآلي.

إن ذل على شيء فإنما يذل على مدى الاهتمام البالغ التي توليه الدولة للإدارة الجبائية وذلك من اجل تحسين و تطوير كفاءتها التنظيمية و التقنية الذي يؤدي لامحالة إلى تحسين قدراتها على التحصيل الضريبي و مكافحة ظاهرتي التهرب و الغش الجبائيين.

إلا أن استعمال الإعلام الآلي في الجزائر يكشف على وجود نقائص يمكن تلخيصها فيما يلي :

- تنحصر مهمة جهاز الإعلام الآلي في تخزين المعلومات في أقراصه الصلبة فقط ، و تقف فعاليته إذن على مدى المعلومات المبرمجة و المخزنة.

- يتطلب استخدام جهاز الإعلام الآلي وجود تقنيين ، يختص بعضهم بترجمة القوانين و التعليمات الجبائية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغة برمجته ، و يختص البعض الأخر في مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة و المكلف .

- يتطلب تغطية الإدارة الجبائية بنظام الإعلاميات توفر الاعتماد المالية اللازمة ، مما قد يؤدي إلى إرتفاع نفقات التسيير على مستوى الإدارة الجبائية ، مما يدفع بها إلى زيادة حدة الضغط

الجبائي لتغطية هذه النفقات الزائدة و بالتالي التأثير على مستوى التحصيل الضريبي ، كنتيجة لإعراض المكلفين بالضريبة عن دفع ضرائبهم .

- كما أن نظام الإعلام الآلي قد يشكل خطرا على الحرية الشخصية للأفراد و السر المهني إذا ما أستعمل في غير أغراضه الشخصية.

3-5 تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف:

إصلاحات الجبائية تعمل دائما على التقليل من حدة النزاعات الموجودة مابين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية ، وهذا من أجل خلق جو من التجاوب و التصالح الذي يؤدي إلى التقليل من حالات التهرب ، و بالتالي الرفع من القدرات التحصيلية. إذن يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية الأخلاقية ، بعيدا عن كل أنواع العداوة و المشاحنات خاصة إذا كانت شخصية ليس لها أي علاقة بالعمل الإداري . لابد أن تكون علاقة إيجابية موجهة نحو نشر روح التعاون و التضامن بين المكلف بالضريبة و موظفي الإدارة الجبائية .

العلاقة لا تكون ناجحة ومجسدة ميدانيا إلا إذا توفرت بعض الشروط الأساسية لتحقيق ذلك : من بينها الوعي الجبائي أو ما يعرف بالثقافة الجبائية و تكوين إعلام المكلفين بالضريبة في كل ما يتعلق بأداء ما عليه من حقوقه إتجاه الإدارة الجبائية .

1-3-5 الوعي الجبائي:

على الإدارة الجبائية أن تعمل جاهدة من أجل الرفع درجة الوعي الجبائي لدى المواطنين و المكلف بالضريبة على الأخص ، و محاولتها نشر مايسمى بروح " الواجب الجبائي " وتغرسه في أعماق نفسية المكلف بالضريبة حتى تنعكس إيجابيا على تصرفات و تعاملات المكلف بالضريبة إتجاه الإدارة الجبائية . ومن أجل تحقيق هذا لا بد من إتخاذ بعض الإجراءات نذكر منها ما يلي :

- القيام بحملات التوعية لجميع المكلفين بإختلاف مستوياتهم ، حتى يدرك المكلف بالضريبة مفهوم هذا الواجب الجبائي و يهضمه جيدا . وسنتطرق إليه بنوع من التفصيل عند معالجة بسيكولوجية الضريبة لاحقا .

- ولهذا الغرض تستعمل الإدارة الجبائية مختلف الطرق المتاحة لديها ، على سبيل المثال الصحافة المكتوبة و المسموعة و حتى المرئية منها ، و كذا تنظيم ملتقيات و أبواب مفتوحة عامة على النظام الضريبي و مستجدا ته .

- تحسيس المكلف بالضريبة بأهمية دفع الضريبة ، حيث انها تمثل مساهمة في مالية الدولة ، حيث أنها تمثل مساهمة في مالية الدولة ، حيث تخصص للخدمات العمومية ، وعلى الدولة من جهتها أن تنتهج سياسة إنفاقية عاقلة ورشيدة ، وعلى أن تجسد هذه الخدمات العمومية أرض الواقع حتى تكسب ثقة و

إحترام المكلف بالضريبة .كما على الإدارة الجبائية أن تزرع الكراهية في نفوس المكلفين إتجاه أولئك المتهربون .

و أخيرا غرس ثقافة جبائية في نفوس أفراد المجتمع ، وذلك إنطلاقا من تعميم برامج تربوية جبائية ، تدرس في المدارس و الملحقات التربوية وغيرها....

إن الثقافة بصورة عامة و الثقافة الجبائية تسمح بالفهم الصحيح و الجيد لدور الجباية الإقتصادي و المالي و التجاري ، مما يولد القناعة و يحسن السلوك ويقلل من التهرب ويستبدل هذا الاخير بتحسين أداء الضريبة في تجديد و توسعة الإستثمارات و توليد القيمة المضافة و إمتصاص البطالة ، و تحسين الثقة في المستقبل و إيجاد بيئة تسمح بإدماج الموارد الوطنية و الاجنبية في حركة التنمية الوطنية .

الملاحظ أن الفرد الجزائري لا تتغير نظرته إلى الضريبة التي إكتسبها عبر الحقبة الإستعمارية ، ضف إلى ذلك شعور الأفراد بعدم عدالة الأعباء الضريبية و غالبا ما ينشأ هذا الإحساس من سوء التطبيق للنصوص القانونية للضرائب بصفة عادلة ونزيهة بين المكلفين بالضريبة . كما أن التمادي في وضع حد للتهرب الضريبي و محاربته يؤثر سلبيا على شعور و سلوك المكلفين الذين يمكنهم التهرب بحكم طريقة الإقتطاع الفعالة أو بحكم وعيهم الإجتماعي ، ولكنهم بمرور الوقت يمكن أن يتحولوا إلى مكلفين غير ملتزمين ، إذا لم تتخذ الإدارة الجبائية إجراءات فعالة للحد من التهرب و معاملة الجميع حسب القانون و التشريع الجبائي .

2-3-5 تكوين و إعلام المكلفين بالضريبة :

يلعب المكلف بالضريبة دورا هاما وفعالا في الأداء الحسن للضريبة ، و يعتمد دوره على درجة ثقافته الجبائية و درجة ضبط القوانين و التشريعات الجبائية ، و درجة أداء الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة ، دون ننسى دور قناعة ورضا المكلف بالضريبة بعدل الضريبة في فرضها و أداءها الإقتصادي و التجاري و المالي و شعوره بالأمن إتجاهها بالنسبة لذمته المالية و ما يملكه من ثروات .

إن تكوين وإعلام المكلف بالضريبة له دور هام و معتبر ، في تغيير تلك النظرة السلبية التي يحملونها المكلفين بالضريبة على الضريبة و الإدارة الجبائية بالأخص ، حيث يؤدي إلى تحويل المكلف بالضريبة المعارض إلى مكلف ملتزم ، وهذا إنطلاقا من تثقيفه و إطلاعه على مختلف التعديلات و المستجدات التي تحدث على مستوى النظام الضريبي .

لهذا الغرض على الإدارة الجبائية أن تستعين بالصحف و المنشورات التحسيسية ، و المجلات المتخصصة لتوضيح مستجدات النظام الضريبي ، و شرح كل الإجراءات الجبائية و توضيحها و إزالة الغموض الذي قد تتضمنه بعض النصوص القانونية في التشريع الجبائي . فهناك عدة قنوات يمكن أن تستعملها الإدارة الجبائية لإبلاغ سياستها الجبائية ، و من بين الوسائل التقليدية وسائل الإعلام السمعية البصرية ، الإذاعة ، التلفزيون ، المجلات ، الجرائد ، الأيام الإعلامية و لكل واحدة من هذه الوسائل دورها في إيصال السياسة الجبائية إلى كل فئات المجتمع . ونظرا لتطور وسائل الإتصال في وقتنا

الحالي ، يجب على الإدارة الجبائية الجزائرية أن تستعملها لإيصال سياستها الجبائية إلى أطراف المجتمع ، بالإضافة إلى الوسائل التقليدية السابقة الذكر ، فيجب على الإدارة أن تستعمل الوسائل الحديثة والمتمثلة في الأيام الدراسية ، إستعمال مواقع على الأنترنيت و إدخال كل التغيرات التي تحدث على السياسة الجبائية . إن الملاحظة الأساسية التي يمكننا أن ندرجها في هذا المقام ، هي غياب قنوات الإبلاغ عند الإدارة الجبائية الجزائرية ، فهي شبه غائبة إذا لم نقل هي غائبة تماما في بعض الأحيان ، ومن تم نستخلص مدى تأثير الإتصال « la communication » على المردودية الجبائية.

ان القيام بهذه المهمة اللازمة و الضرورية يتطلب من الإدارة الجبائية إقامة مكاتب على مستوى مصالحها المختلفة ، تتمثل وظيفتها الأساسية في شرح الإجراءات المتعلقة بالإلتزامات الجبائية ، يسهر على هذه المكاتب الإعلامية موظفين مؤهلين لهذا الغرض ، حيث يسعون إلى تحسين العلاقة مابين طرفي التحصيل الضريبي ، الإدارة الجبائية و المكلف بدفع الضريبة ، و ذلك من خلال الإجابة على مختلف تساؤلات المكلفين و حسن إستقبالهم .

4-5 مقومات نجاح الإدارة الجبائية :

حتى تحقق الإدارة الجبائية فعالية في تأدية وظيفتها و المتمثلة في تحصيل الموارد الضريبية ، لابد أن تجمع في إدارتها و عملها عدة مقومات فما هي هذه المقومات اللازمة لتحسين كفاءة الإدارة الجبائية [1]؟

أولا، لابد أن تتوفر على العناصر التقنية و الإدارية ذات الكفاءة و المهارة العالية و الخبرة المعتبرة و ذلك من التكوين المتخصص في الميدان.

ثانيا ، ترقية وتطوير العلاقة مابين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية و كسب الثقة بين الطرفين.

ثالثا ، يجب على الإدارة الجبائية أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي و توفر له الظروف اللازمة لذلك .

رابعا ، توفير أنظمة رقابة فعالة وناجعة ، تتميز بدقتها و سرعتها في اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة ، مع فرض العقوبات المناسبة .

خامسا ، الحد من تلك التصرفات الإدارية البيروقراطية المتعسفة ،التي تشكل بؤرة النزاع بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة .

سادسا، تزويد مختلف الإدارات بأجهزة الإعلام الآلي ، وربطها بشبكة معلومات مركزية.

سابعا، تبسيط قوانين التشريع الجبائي و إجراءات تنفيذها ، حتى يسهل عمل موظفي الإدارة من جهة ، و انخفاض عدد المنازعات الضريبية من جهة أخرى.

---

[1]Annales des sciences financières et juridiques et économiques, N6 année 1990, page 130.

ثامنا و أخيرا ، لابد من وجود تعاون وثيق مابين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات الأخرى ، مثل إدارة الجمارك و البنوك ، و هذا حتى يسهل متابعة و مراقبة وضعية المكلفين بالضريبة .

إن تحقق هذه المقومات في الإدارة الجبائية سيولد لا محالة جهاز إداري وتقني و تنفيذي فعال ، قادر تحصيل الموارد الجبائية دون حدوث تجاوزات كثيرة ودون تكاليف معتبرة.

و السؤال يبقى مطروح فيما يخص الإدارة الجبائية الجزائرية ، حيث تبقى عاجزة على أن تجمع ما بين كل هذه المقومات ، و الإصلاحات في هذا المجال هي قائمة على قدم و ساق ، إذ أن هذه الإصلاحات لابد منها من اجل تحقيق تحصيل ضريبي يعود بالنفع على المواطن الجزائري ، ويستقطب تلك الأموال الضائعة و غير المستغلة .

خلاصة الفصل:

إن المصالح المكلفة بالتحصيل على مستوى مختلف مصالح الإدارة الجبائية، لاتزال تعاني من عدم الفعالية في مجال اللجوء إلى الوسائل القهرية المنصوص عليها في التشريع الجبائي ، من أجل تحصيل الحقوق الضريبية المتكفل بها و التي لم تتم تصفيتها.

إن عدم الصرامة في التكفل بالتحصيل الضريبي و متابعته مرتبط أساسا بالنقائص الناتجة عن تنظيم الإدارة الجبائية في حدذاتها ، وعن ضعف التنسيق بين المصالح المعنية . ومن تم لابد من التأكيد على ضرورة تحسين العلاقة بين المصالح الجبائية و المكلفين بالضريبة ، إذ نشير بصفة خاصة إلى عدم توفر المعلومات الجبائية على المستوى المحلي ، وعليه يجب تعزيز مجال التكوين وتحسين موظفي الإدارة الجبائية كما ونوعا ،و تكوينهم وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

وفي الأخير يتبين لنا واضحا أن سياسة المشرع الجزائري في الميدان الجبائي وفي خضم الإصلاحات المعتمدة ، حتى و إن أحدثت تغيرا ملموسا في الهيكل التقني للضريبة في الجزائر ، إلا أن النتائج المطلوبة تبقى بعيدة التحقيق في ظل التغيرات الإقتصادية الراهنة التي تعرفها الجزائر . كما أن ممارسات المشرع في وضع القوانين و تطبيق القرارات كانت تتميز في بعض الأحيان وفي بعض المجالات بالعشوائية ، مما نتج عنه ترك الثغرات القانونية ، حيث يستغله المكلف بالضريبة من اجل الغش و التهرب من دفع الضرائب ، وهذا ما سيؤدي حتما إلى تقليص الحصيلة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر . إذن يبقى التهرب الضريبي من أصعب المشاكل التي تعاني منها الإدارة الجبائية الجزائرية ، ويصعب من مهمة التحصيل و بالتالي تحديد الوعاء الضريبي ، كما يبقى عائقا في وجه الإصلاحات الجبائية في حد ذاتها’ و علي هدا الأساس هناك مشروع قانون يتم دراسته من طرف الوصاية من أجل توكيل المحضرين القضائيين لجمع و تحصيل الضرائب محل النزاع مع المكلفين بالضريبة .

ومن هذا المنطلق سنعود إلى دراسة مشكل التهرب الضريبي في الجزائر في الفصل الموالي.





PSYCHOLOGIE
DE L’IMPOT EN
ALGERIE

الفصل الثالث : بسيكولوجية الضريبة في الجزائر:

تمهيد الفصل :

منذ أمد بعيد معروف و مؤكد أن الضرائب غير المباشرة أو الضرائب على الإستهلاك بطبيعتها غير عادلة ، حتى أنها تعتبر عائقا في وجه الإقتصاد لما تحدثه من مضاعفات تضخمية . وبالعكس نجد أن الضرائب المباشرة بصفة عامة و الضريبة على الدخل بصفة خاصة بواسطة تقنية التصاعدية الضريبية تظهر إجتماعيا أكثر فعالية ، حيث أنها تقلص من فجوات عدم المساواة الاجتماعية مابين الطبقات العاملة .خلال سنوات قليلة ، كتاب ورجال السياسة إكتشفوا مسببات هذا التصرف ، حيث أنهم غاصوا في أعماق البسيكولوجية الجبائية مستخرجين بعض المفاهيم مثل الحساسية الجبائية ، الغش و التهرب الضريبيين .

فالحساسية الجبائية تعني درجة الإخضاع و الرضوخ للضريبة عند الرأي العام ، وبعبارة أدق نقول أن إقتطاع ضريبي مرتفع الحساسية عندما يكون عدم قبوله أكبر دافع للمكلفين بدفع الضريبة و أحسن حافز لهم للغش أو التهرب من دفع الضريبة.

كل منا على وعي أن الضرائب على الإنفاق أو الإستهلاك مثل الرسم على القيمة المضافة خاصة ، بسبب إختفاء قيمتها و إندماجها في السعر النهائي و طريقة تحصيلها غير المكلفة تمثل مرفق راحة (commodité) بالنسبة لمصالح الإدارة الجبائية ، و هذا كنتيجة لظاهرة التخضير الجبائي (anesthésie fiscale)الذي تميز هذا النوع من الضرائب .

دون أن ننسى تناقص شعبية الضريبة على الدخل الذي يتزايد تزايدا مستمرا مع مرور الوقت ، هذا التناقص في شعبية الضريبة على الدخل راجع وبدون شك إلى أن هذه الضريبة بطبيعتها معرقلة للعمل الإضافي و الإجتهاد أكثر.

التصرف السلبي للمكلف بدفع الضريبة سينبثق وينكشف جليا في ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين ، فالتهرب الضريبي يتمثل في محاولة المكلف بالضريبة وبطرق في منتهى القانون ، الإفلات من دفع القيمة الحقيقية للضريبة و ذلك بتخفيض قيمة الوعاء الضريبي إلى اقل حد ممكن ، إذن فالتهرب الضريبي يعتبر تقنية في غاية التعقيد ، في حين الغش الضريبي خلافا للتهرب الضريبي فهو خرق صريح للقانون .

المبحث الأول : الأسس الإجتماعية للضريبة :

الضريبة ظاهرة معقدة ، إنها بالتاكيد متعلقة تعلقا وثيقا بالحتميات الإقتصادية ، كما أنها تعتبر عامل قوة في يد السلطات العمومية و عنصر هام في يد السلطة السياسية و خاصة في مجتمع مثل المجتمع الجزائري الذي يطمح إلى تجسيد الديمقراطية أكثر فأكثر ، فالضريبة يجب أن تكون موضوع رضا وقبول سياسي و إيديولوجي .

يجب أن تكون الضريبة مقبولة شكلا و مضمونا حتى تكون سارية المفعول في الجانب التطبيقي ، وهذا الجانب مرتبط إرتباطا وثيقا بالجانب النفسي للأفراد المكلفين بدفع الضريبة . و هذا ما يعرف بالرضا الجبائي ، فهناك الرضا الجبائي الجماعي وهناك الرضا الجبائي الفردي.

1-1 الرضا الجبائى الجماعى :

1-1-1 مصادر الرضا:

تاريخيا الرضا و القبول بالضريبة كان يمثل مبدأ سياسيا فوق كل الاعتبارات ، لا نقاش ولا جدال فيه ، فعلى القوم أن يقبلو بكل القرارات و الإجراءات المتخذة من طرف الحاكم العام. إنطلاقا من هذا المبدأ إنبعثت جذور و أسس الديمقراطية في إنجلترا (la grande charte de 1215 et de la petition of rights .1628).

أما في فرنسا فالقبول الشعبي بالضريبة تأكد جليا بواسطة نص قانون رقم 14 من التصريح بالحقوق لسنة 1789 : " كل المواطنون لهم الحق في مراقبة أو ملاحظة وذلك شخصيا أو بواسطة ممثليهم ضرورة الإخضاع الضريبي العمومي ، و القبول به بكل حرية ، و متابعة إستعمال وتحديد المقدار ، الوعاء الضريبي ، التحصيل و المدة ."[1]

---

1 Bernard BRACHET, le system fiscal français, 7eme édition, 1997, LGDJ, page 113

2-1-1 الرضا الشكلي (formel)

خلال القرن 19 م ، التمسك الإجتماعي مابين المكلفين بدفع الضريبة وممثليهم ، الشكل المحدود للإقتطاع الجبائي و إستقرار السياسة الجبائية قدموا للقبول الضريبي من طرف البرلمان فعلية و حقيقة ، اللتان شرعتا في التناقص في أيامنا هذه التي أصبح الرضا و الموافقة البرلمانية على التشريع الجبائي مرتبط أكثر يالشكلية القانونية منه بالشريعة القانونية ، وهذا يظهر واضحا لما أصبح البرلمان غير قادر على تخفيض الإيرادات العمومية ، كما انه أصبح يواجه صعوبات عديدة عند ممارسة وظيفته التقليدية ألا وهي حماية المكلفين بدفع الضريبة ، حيث أصبحت الضريبة وسيلة تدخل إقتصادي مع توسع مهام الدولة الحديثة .

3-1-1 الإستفتاء الجبائي :

يمكن إذا إستدعت الضرورة عند القيام بإصدار تشريع جبائي جديد أن تلجأ السلطات العمومية المعنية إلى إستشارة الذين يهمهم الأمر و ذلك بإستفتاء ، عام لمعرفة درجة الموافقة والقبول بهذا التشريع الجديد.

2-1 الرضا الجبائي الفردي بالضريبة :

1-2-1 الواجب الجبائي:

الرضا و الخضوع للضريبة و قبولها من طرف الأفراد ينبع من أعماق اخلاقية ودينية . ففكرة الواجب الجبائي تنبثق من ضرورة إجتماعية مرتبطة بالإعتقادات الدينية و العرفية لمجتمع ما ، كما جاء على لسان كاتب ألماني (L.Ven stein) في القرن 19م : " الضريبة تمثل التعبير الإقتصادي لإتحاد الفرد مع أمته".

الجانب الروحي للواجب الجبائي يجعله أكثر حساسية و أكثر إرتباطا بالإلتزامات و المبررات الدينية و الإيديولوجية ، فكل الكتب السماوية بما فيها الإسلام و المسيحية وغيرها نصت و أكدت على ضرورة هذا الواجب حتى وإن كان التطبيق مختلف .

أصبحت في يومنا الحالي معظم المعاملات تتم بواسطة النقود أي نقدا، نتيجة التطور الهائل الذي تعرفه المجتمعات في الميدان الصناعي و الميدان الحضاري ، فأصبح هذا الواجب أقل ظهورا كنتيجة لوجود أنظمة جد معقدة للتحويلات الإجتماعية في ميزانيات الدول ، ومن تم أصبح من غير الممكن إدراك بصورة واضحة مقابل الإقتطاع الضريبي حتى بالنسبة للذين يستفيدون منه.

فكل فرد في المجتمع يمكن أن يكون من يطلب مساعدات من الدولة ، كما يمكن أن يكون مكلف بالضريبة يرفض دفعها أو يحتج على إرتفاعها و ضغطها ولا يقبل الخضوع إليها وهنا الإشكال يبقى مطروح.

2-2-1 الإختيارات الجبائية (السوق السياسية) :

النظرية لأنجلو سكسونية للاختيار العام تميل إلى إعتبار أن حق الانتخاب هو الوسيلة الأساسية و الجوهرية للإختيار الإجتماعي ، و إبداء الرغبة و إظهارها في المجتمعات الديمقراطية كما تلاحظ نفس النظرية ذلك الخلل أو الإنقطاع الذي يظهر جليا مابين المساواة السياسية في الحقوق و ذلك التوزيع غير العادل للمداخيل .في هذه الظروف الأفراد الأقل ثروة أو بالأحرى أفراد المجتمع البسطاء ، و الذين هم موجودون بكثرة حيث يمثلون الأغلبية في المجتمعات سيستعملون حقهم في الإنتخاب من أجل رفع مداخليهم فكيف يتم ذلك ؟ ببساطة سيدعمون رجال السياسة الذين يطالبون برفع حدة الضغط الجبائي ومحاولتهم إيصالهم إلى قمة هرم السلطة ، و بالتالي سيستفيد هؤلاء الأفراد من تحويلات إجتماعية جديدة نتيجة هذا الإرتفاع في الضغط الجبائي . ومن هذا المنطق فإن الضريبة سوف تكون مقبولة بالدرجة الأولى من طرف الأفراد الذين سيستفيدون منها ولا يدفعونها أو هم غير معنيون بدفعها ، و إن كانوا يدفعونها فهي تبقى في حدود المعقول بالنسبة إليهم .

إذن الوقع الضريبي لا بد أن يكون إنطلاقا من رغبة الأفراد في ذلك ، باستشارتهم من خلال تنظيم إستفتاءات عندما يحدث أي تجديد أو تغيير على مستوى المنظومة الضريبية ، وهكذا سيتجسد مبدأ العدالة الإجتماعية أكثر فأكثر .

أما فيما يخص إتخاذ القرار في الجباية المحلية يبقى هذا المبدأ أقل تجسيدا كما يحدث في الولايات المتحدة الأمريكية ، لأن لكل ولاية لها تشريعها الخاص ، فإن الرقابة السياسية للناخبين المكلفين بدفع الضريبة تظهر بأقل فعالية و تبقى خاضعة لعدد من السلبيات و النقائص ، فالمكلفين بدفع الضريبة غير الراغبين في هذا الضغط الجبائي المحلي الجديد يمكنهم أن ينتخبوا بأقدامهم ولا بأيديهم كما يقال (voter avec les pieds) ، ومعنى هذا و بكل بساطة مغادرتهم لمحل هذه الضرائب التي يرونها لا تخدم مصالحهم ولايقبلون الخضوع و الرضوخ لها .

3-1 كيف يتم تحسين الخضوع للضريبة أي القبول بها ؟

حتى تستطيع الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة أن تحسن من درجة خضوع الأفراد للضريبة في مجتمعاتنا ذات الجباية ، فمن الواجب عليها أن تعمل على تخفيض عبء هذه الضريبة أولا ، وذلك بإستعمال أكثر عقلانية للنفقات العمومية و الإستعمال الأمثل و الجيد للمرافق العمومية من طرف الأفراد.

إذن فلا نبذر الأموال العمومية و لا نخرب مرافق الحياة الإجتماعية ، بل نحميها ونصونها من كل تخريب يمسها أو قد يمسها لاحقا ، و أكثر من ذلك حتى نقبل بالضريبة ونرضى بها فلابد من فهم مغزاها الحقيقي ، فعلى الإدارة الجبائية أن تسعى جاهدة إلى نشر ثقافة جبائية مابين أفراد المجتمع ، وتحاول إعلامهم بكل المستجدات والتغييرات و أسبابها ولماذا تمت ؟

لابد من إدراك المكلفين بالضريبة أن الإقتطاع الضريبي ما هو إلا محاولة لإعادة توزيع المداخيل مابين الطبقات الغنية والطبقات الكادحة المحرومة ، وليس عملية نهب أو سلب تقوم بها الدولة لأموال الأفراد كما يعتقد البعض .

فالضريبة هي إستعمال إقتصادي للمداخيل ، فمن تلك الأموال المقتطعة تتم عملية شق الطرقات و إضاءة الأحياء و بناء المدارس و الجامعات وغيرها من المشاريع التي تعود بالنفع على كامل أفراد المجتمع وتصب كلها في حوض التضامن الإجتماعي .

كما يمكن أن ننظر إلى الضريبة من باب سياسي، حيث أنها تمثل تمن الحرية فلا وجود لمجتمع حر بدون ضرائب، فعلى الفرد أن يكون مقتنعا وراض عندما يدفع الضريبة إذا ما رآها تتجسد في ميدان الواقع فهو إذن يفيد و يستفيد.

ومن المعلوم أن دراسة نفسية المكلف بالضريبة إذا تعلق الأمر بسلوكياته إتجاه ما يدفع من ضرائب يبقى أمرا صعبا للغاية ، إن المتتبع للتطور التاريخي للضريبة يستطيع أن يدرك تقاعس و تهاون المكلف بالضريبة عند القيام بإلتزاماته الجبائية ، وشعوره المعاكس إتجاه الإقتطاعات الإلزامية حيث أن أغلبية المكلفين بالضريبة يرون أن الضريبة لا تنعكس إلا سلبا على ما يتحصلون عليه من مداخيل التي لم يتحصلوا عليها إلا بشق الأنفس.

وإنطلاقا من هذه الدهنيات المسيطرة في مجتمعاتنا ، فإن المكلف بالضريبة يبرر كل عمليات التدليس و الغش الجبائي ، وذلك بهدف المحافظة على مداخيله و التصرف فيها بالكيفية التي يراها هو مناسبة، ومن تم فإن "كل ضريبة تحمل في ذاتها الحافز على الغش "[1].

ومن هذا تظهر العلاقة العدائية ما بين المكلفين بالضريبة ومصالح الضرائب بكل أشكالها وتكشف جليا وبوضوح عن البسيكولوجية الضريبية في أعماق نفسية المكلف بالضريبة .إن ما يساعد على زيادة حدة الصراع القائم مابين الضريبة إن صح التعبير و المكلف بها هو غياب الوطنية الجبائية ، وهذه الاخيرة لا تأتي هكذا في دول تغيب فيها الثقافة الجبائية ، فإذا المكلف بالضريبة في الدول المتقدمة يتميز بوطنية جبائية عالية فإن ذلك كان ثمرة سنوات طويلة من التوعية و التحسيس بالدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق العدالة الإجتماعية. وإنطلاقا من هذه النفسية السلبية إتجاه الضريبة ، ستنبثق كل أشكال مقاومتها و الإعتراض على دفعها.

---

1 G. Tixier, précis de droit fiscal, édition dalloz 1981, page 246

المبحث الثاني : العبء الضريبي و أثره على نفسية المكلف :

يشتكي العديد من المكلفين من دفع الضريبة و يسعون إلى التهرب من دفعها ، لإعتقادهم أن عبأها الذي يتحملونه يبقى كبيرا سواء نظروا إليه بصفة مطلقة أو بالمقارنة بغيرهم من المكلفين بدفع الضريبة في قطاعات المجتمع الذي يعيشون فيه أو بالنسبة إلى المجتمعات الأخرى . ولكن كثيرا ما يكون هذا الشعور غير مستند إلى مبررات حقيقية إذ أن هناك صعوبات في تحديد هذه " المقدرة التكليفية الفردية "[2] التي تختلف مستوياتها بإختلاف النظرة إليها .

فتقديرها بالنسبة لرجل السياسة يختلف عنه بالنسبة للإقتصادي عنه بالنسبة للمكلف بالضريبة نفسه فبينما يقدرها الأول على أنها تلك القدرة التي تحقق أكبر قدر من الحصيلة (مردودية جبائية) مع أقل شعور بعدم الرضا ، ينظر إليها الثاني على أنها تلك المقدرة التي يتحقق في ظلها أمثل حصيلة و أمثل حجم للإنتاج في حين يعتقد الأخير أنها أقل ما يدفع .ولكن يمكن في واقع الأمر إحتراما للأسس الموضوعية القول بأن المقدرة التكليفية للفرد يمكن تحديدها أو الإقتراب منها إلى درجة كبيرة بمراعاة العنصرين و المكونين لها وهما العنصر المادي أي عبء الضريبة الحسابي و العنصر المعنوي وهو العبء النفسي للضريبة .

ونعني بالأول مقدار ما يدفعه المكلف بالضريبة من ضرائب منسوبة إلى دخله ، أما الثاني فنقصد به رد الفعل الذي تحدثه الضريبة في نفسية المكلف بالضريبة وتدفعه إلى أن يغير إتجاهه و سلوكه.

1-2 العبء الضريبي التقني:

لاشك أن العبء التقني أكثر سهولة في قياسه من العبء النفسي وإن كان ذلك لا يغفل الصعوبات العديدة التي تحيط بتقديره، إذ يتطلب بيان العبء التقني معرفة بكافة الضرائب المباشرة وغير المباشرة التي يدفعها الفرد. ولكن و إن كان من السهل معرفة الأولى إلا أنه يتعذر تقدير الأخيرة بدقة ، وذلك لتنوع معدلاتها وتعدد أوعيتها ولإندماجها أثناء إنفاق الدخل خلال العام على نسبة كبيرة من السلع و الخدمات ولصعوبة تحديد مقدارها ، مما ينقل من عبئها في كل حالة بينه وبين العاملين والمنتجين أو الوسطاء .

---

[1] المقدرة التكليفية الفردية هي مقدرة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين على المساهمة عن طريق مداخيلهم و ثرواتهم في تحمل عبء الضريبة ، ونعني بالدخل في هذه الحالة ذلك الدخل الذي يتحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه، أي الدخل الفردي الصافي.

وقد دفعت هذه العقبات التي يصعب تخطيها لمعرفة حقيقة ما يتحمله الفرد من ضرائب غير مباشرة إلى السعي إلى تقدير ما يتحمله الفرد منها بطريقة تقريبية. ويقترح البعض نسبة متوسط العبء الضريبي الفردي " بقسمة الحصيلة الضريبية من مباشرة وغير مباشرة على مجموع السكان إلى متوسط دخل الفرد" الناتج من" قسمة الناتج المحلي الخام على عدد السكان" [1].

ومن الواضح أن مثل هذا الأسلوب يبعد عن الواقع وفيه الكثير من التحكم إذ قد يمثل المكلفون نسبة ضئيلة من السكان مما لا يعبر عن العبء الضريبي الواقع على المكلفين الفعليين الذين يتفاوتون في مدا خيلهم ومصادرها و أعبائهم إلتزاماتهم ، كذلك تختلف هذه النسبة مع تحرك متغيرات عديدة كارتفاع عدد السكان أو الدخل أو إنخفاض الحصيلة الجبائية .

وقد إقترح البعض الإقتراب أكثر من الواقع أخدا في الإعتبار عددا من التحفظات ، لا بنسبة نصيب الفرد من الضرائب بل نسبة العبء الصافي وهو الناتج من طرح ما يعود عليه من نفع من الإنفاق العام من العبء الإجمالي ، أي ما يدفعه من ضرائب ونسبته لا إلى متوسط الدخل فقط بل إلى هذا المتوسط مطروحا منه القدر الممثل للحد الأدنى .لإظهار حقيقة العبء ولا شك أن إستخراج مثل هذه النسب يصطدم بصعوبات تقدير وقياس النفع كما يغفل أيضا ويخفي أثار توزيع الدخل،بالإضافة إلى أنه بهمل نسبة العاملين الفعليين و المكلفين إلى السكان .

وتحسينا لهذه النسب و إقترابا من الحقيقة يقترح البعض تقسيم المكلفين بالضريبة إلى قطاعات نشاط إقتصادي ونسبة متوسط ما يدفعونه إلى متوسط مدا خيلهم ، ويمكن إجراء تقسيمات فرعية داخل هذه القطاعات وتوزيع الأعباء و المداخيل حسب معايير مادية و إجتماعية. ومن الواضح أن صعوبات تقدير نصيب كل فرد في الضرائب غير المباشرة لا يختفي وإن أمكن الإستفادة من النسب المستنبطة من إجراء مقارنات لتوزيع تقريبي لمقدار الأعباء بين قطاعات الإقتصاد المختلفة . ويظهر ذلك ما يواجه الباحث من صعوبات لمعرفة حقيقة العبء الحسابي ، الأمر الذي يتعين معه بحث حالة كل فرد على جهة .

---

[1] عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز وعلي عباس عياد ، دراسات في النظم الضريبية ، مؤسسة شباب الجامعية الإسكندرية مطبعة 1985 ، ص 156 .

2-2 العبء الضريبي النفسي:

يزداد الأمر صعوبة بالنسبة للعبء النفسي للضريبة، حيث أن هذا العبء لا يختلف من مكلف بالضريبة إلى أخر فحسب، بل بالنسبة للمكلف بالضريبة الواحد عبر الزمن ومع تغير الظروف. ومع ذلك فهناك عدة عوامل تساهم في تحديد هذا العبء و تقديره بطريقة تبقى تقريبية فقط، منها ما يرتبط بعوامل عامة تتعلق بالإطار الذي تعمل فيه الضريبة ومنها ما يتعلق بعوامل تقنية ضريبية.

1-2-2 العوامل العامة:

تشمل عوامل نفسية و إقتصادية و إجتماعية ، وتعتبر درجة الوعي الجبائي أحد هذه العوامل ، ونعني به مدى إدراك المكلف بالضريبة لواجبه الجبائي ، ومقدار ما يترتب على مساهمته المالية من نفع عام يعود على المجتمع .ولاشك أن هذا الوعي يزداد بترشيد المكلفين بالضريبة لواجباتهم وباقتناعهم بحسن استخدام هذه الأموال و بإدراكهم لمقدار ما يدفعونه وبعدالة مساهمتهم .

ويختلف الأمر حين يشعر المكلف بالضريبة بسوء الإستخدام وتبذير الأموال العامة وبضخامة العبء الذي يتحمله مقارنة بمكلفين بالضريبة آخرين . كما يزداد الأمر سوءا في المجتمعات وخاصة المتخلفة منها التي لم تتعود على إحترام القوانين والتي تعتبر خرقها مظهرا من مظاهر القوة و السلطة . وقد يدفع إلى التهرب أيضا معاملة البعض معاملة متميزة ، وقد يكون ذلك راجعا في بعض الأحيان إلى إستخدام الضريبة لتحقيق أهداف معينة لا يستطيع تفهمها باقي المكلفين بالضريبة . ويؤدي ذلك إلى أن يقف المكلف موقفا دفاعيا محاولا التهرب و الغش لتقليل ما يدفعه أو التخلص كليا مما هو مكلف بدفعه ، ولاشك أن المكلف بالضريبة يسعى إلى التهرب في حالات الكساد وخلافا لحالات الرواج التي يزداد فيها دخله والتي قد يسهل عليه فيها إلقاء العبء على الأخرين.

فالعنصر الإقتصادي عامل محدد لدرجة التهرب مع الأخذ بعين الإعتبار درجة الوعي الجبائي ، إذ يقارن المكلف بالضريبة بين النفع الذي يعود عليه وبين ما قد يترتب عن الغش و التهرب من مشاكل هو في عنا عنها . وكلما كان الوضع الإقتصادي حرجا كلما كان الحافز على التهرب كبيرا ، وفضلا عن ذلك فإن علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة و مقدار الثقة المتبادلة بينهما تؤثر على تحديد دوافع التهرب أو الكف عنه.

2-2-2 العوامل التقنية :

إن للتقنية الجبائية المستعملة أثرها في تحديد العبء الضريبي النفسي ، إذ يختلف أثر الضريبة حسب طبيعتها و أسلوب ربطها وتحصيلها ومدى إستقرارها ، ونلاحظ إختلاف سلوك المكلف بالضريبة ورد فعله حسب طبيعة الضريبة ، فهو في الضريبة غير المباشرة أقل منه في الضريبة المباشرة و إن تساوتا في العبء الضريبي . ويرجع هذا إلى ظاهرة التخدير الجبائي التي تمتاز به الضرائب غير المباشرة باندماجها وإختفائها غالبا في الأسعار المدفوعة نهائيا.

ويتوقف مقدار العبء حسب نوع السلع التي يمكنه الإختيار فيما بينها وحسب أسعارها، بالإضافة إلى ذلك فإنه قد يصعب في حالات عديدة تحديد العبء الحقيقي .

كذلك يحدد أسلوب الربط إمكانيات التهرب ، وخلافا لما هو متوقع يلاحظ أنه كلما تدققت الوسيلة قي تقدير المادة الخاضعة للضريبة للوصول إلى حقيقة الوعاء و إتخاذ أسلوب التصريح لتقييم المادة الخاضعة كلما زادت إمكانية التهرب بعكس الوضعية في حالة إستخدام أساليب بسيطة كالمظاهر الخارجية التي لا يتم إخفاؤها كما أن إستعمال الأسعار التمييزية وتعدد الأسعار التي تخضع لها تقسيمات المادة الخاضعة للضريبة يساعد على التهرب بعكس حالات إستخدام الأسعار الموحدة.

كما أن العبء الضريبي النفسي يتأثر بطريقة التحصيل الضريبي فيقل تأثيره كلما قل إحساس وشعور المكلف بالضريبة بحدة وتعقد أسلوب دفع الضريبة ولذلك يعتبر الإقتطاع من المنبع أفضل أساليب و طرق التحصيل الضريبي إذا ما قارناه بحالة الدفع المباشر ، و يمكن أخيرا الإشارة إلى أن إستقرار الضريبة وتطبيقها لفترات طويلة يخفف من عبئها النفسي حتى أنه يقال أن كل ضريبة قديمة حسنة وكل ضريبة جديدة سيئة ، وذلك نابع من أعماق نفسية للمكلف بالضريبة حيث أن هذا الأخير قد تعود على الأولى ووضوح عبئها و إلمامه بأساليب ربطها وتحصيلها، إلا أن القدم لا يعني الجمود وعدم التغير إذ لا بد من تطوير مستمر حتى تتلاءم الضريبة مع الإيطار الذي تعمل فيه ، ونقترب بذلك من تحقيق عبء امثل بالنسبة للمكلف بالضريبة مع مراعاة الحد من التغيرات السريعة المتلاحقة التي يمكن أن تحدث إضطراب و إختلال في بنية النظام الضريبي وترفع من حدة العبء الضريبي النفسي مما يدفع بدوره إلى مقاومة الضريبة و الغش في دفعها ، و كل هذا يعود سلبا على التحصيل الضريبي و على المر دودية الجبائية ككل .

ومن هذا يظهر مدى ما يثيره تحديد المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة من صعاب وتحديات ، سواء تعلق الأمر بتحديد العبء المادي أو تحديد العبء النفسي للضريبة ، ومما يجب الإشارة إليه في هذا الصدد أن تزايد حدة العبء الضريبي سيؤدي بالمكلف بالضريبة إلى تغيير سلوكه إتجاه الضريبة وسيسعى إلى التهرب من دفعها و الغش فيها مما سينجر عنه خسارة في الحصيلة الضريبية مما يدفع بالدولة إلى زيادة الأعباء الحسابية للضريبة وكل هذا سينجر عنه حتما خلل في المنظومة الجبائية .

المبحث الثالث: مقاومة الضريبة:

إن عدم الرضا و القبول بالضريبة سيتولد عنه لا محالة معارضة و مقاومة لدفعها من طرف الأفراد المكلفين بالضريبة ، فما هي أشكال هذه المقاومة و كيف ستؤثر على التحصيل الضريبي ؟

فمقاومة الضريبة هي حالة نفسية للمكلف بالضريبة ، ستنتج عنها تصرفات و سلوكات سلبية تتجسد غالبا في محاولة الغش و التهرب من دفع الضريبة .

1-3 المقاومة الجماعية للضريبة :

المقاومة الجماعية للضريبة مفهوم يغطي كل الأشكال المنظمة أو التي تظهر أقل تنظيما للاعتراض عن دفع الاقتطاعات الضريبية ، كالإضرابات على حدة الضغط الجبائي ، وحركات الاحتجاج و التمرد على المصالح الجبائية ، و النشاطات التي تقوم بها جماعات المصالح وتيارات الدفاع على حقوق المكلفين بدفع الضريبة .

مقاومة الضريبة تكاد تكون شاملة وعامة، تنتشر في معظم المجتمعات الديمقراطية، فهي موجودة وتفرض نفسها في كل مكان و زمان.فقديما كانت هذه المقاومة تنطلق عفويا بدون تنظيم و سرعان ما تذوب تحت تسلط الحكام وجبروتهم وقهر الجنود و أسلحتهم، فهي كانت في أغلب الأحيان عاجزة على تحقيق غايتها و إسماع كلمتها.

أما في الوقت الحاضر أصبحت هناك مقاومة منظمة تعمل تحت راية القانون ، و أصبحت بمثابة هيئات وساطة مابين المسؤولين و المكلفين بدفع الضريبة ، وتبلورت في عمليات جمع التوقيعات أو تأسيس جمعيات تسعى للدفاع عن حقوق المكلفين ، وفي بعض الدول تتعدى المقاومة كل ذلك ونجدها قد تشكلت في أحزاب سياسية مضادة للضريبة و الإقتطاعات الجبائي .

وكمثال على ذلك ، ففي سنة 1978 بواسطة عملية جمع التوقيعات في ولاية كاليفورنيا الأمريكية إستطاع منظمو هذه العملية أصحاب المصلحة المشتركة من جمع مليون ونصف مليون من التوقيعات ، أدى هذا العدد الهائل من التوقيعات من إعادة النظر في الإقتراح الجبائي رقم 13 و المتعلق بالضريبة على العقارات في هذه الولاية ، وتم التخفيض في هذه الضريبة . و هذا مثال يوضح مدى فعالية المقاومة الجماعية للضريبة.

لقد أشار المشرع الجزائري الى هذا النوع من المقاومة للضريبة وتجنبها من المكلف بالضريبة الجزائري إشارة عابرة و محتشمة ، وذلك من خلال المادة رقم 304 من قانون الضرائب المباشرة والمادة رقم 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال ،دون أن يبين الأسس و المبادئ التي تحكمه وتنظمه ، وربما يرجع ذلك إلى أن الجزائر لم يسبق لها و أن عرفت هذا النوع من المقاومة و الإعتراض على الضريبة .

ولا بأس أن نذكر في هذا الصدد إعتراض جماعي لمستغلي سيارات الأجرة نتيجة إلغاء نظامهم التفضيلي السابق المتمثل في إخضاعهم للضريبة الوحيدة على النقل الخاص (IUTB) . إن المقاومة

الجماعية للضريبة في الجزائر ستعرف مع مرور الوقت تطورا هاما و هذا كنتيجة لزيادة الوعي الجبائي للمكلف الجزائري من جهة ، وكذلك نتيجة لإنخفاض مستويات الدخل الفردي للمواطن الجزائري وإرتفاع النفقات العمومية وبالتالي الإيرادات أي زيادة أكثر في الضرائب من جهة أخرى ، مما سيدفع بالمكلفين الجزائريون إلى الإعتراض أكثرعلى دفع الضرائب من خلال تشكيل نقابات مهنية تعارض جماعيا أي ضريبة جديدة أو زيادة في ضريبة قديمة .

فمن الضروري ، منذ الآن على المشرع الجزائري أن يهتم بهذا النوع من المقاومة الضريبية فيحللها تحليلا وافيا و يضع لها النصوص التشريعية و التطبيقية التي تحكمها و تنظمها ، و التفكير في الوسائل القانونية المناسبة لمواجهتها و إيقافها عند حدها ، لأنها تؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية وتدفع بالمكلفين إلى التهرب و الإمتناع عن دفع حقوقهم الجبائية أكثر فأكثر .

وعلى الإدارة الجبائية الجزائرية أن تستفيد من تجارب و خبرات الدول التي عرفت كيف تتحكم في مثل هذه الإعتراضات و المقاومات مع الأخذ بعين الإعتبار خصوصيات كل بلاد بالطبع .

وفي هذا المقام على المشرع أن يتأكد من قابلية التحصيل لضريبة ما قبل أن يقرها ويفرضها على الأفراد، وهذا تفاديا للإعتراضات الجماعية وما قد ينتج عنها من خسائر و نتائج وخيمة ، تفقد المشرع و النصوص القانونية مصداقيتها ومشروعيتها . ونظرا لما للإعتراض الجماعي من نتائج سلبية على المستويين المالي و السياسي فقد صنفه المشرع ضمن الجنح الجزافية ، و اقر تطبيق على كل من نظم أو حاول أن ينظم بأية طريقة كانت ، مقاومة جماعية للضريبة أو يحث الأفراد على رفض الضريبة أو تأجيل دفعها ، العقوبات الرادعة المنصوص عليها في المادة 418 من الأمر66 -156 المؤرخ في الثامن من جوان من سنة 1966 من قانون العقوبات .

<u>2-3 المقاومة الفردية للضريبة :</u>

إن الحديث عن المقاومة الفردية للضريبة هو الحديث عن ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين.
الغش الضريبي هو خرق صريح للقانون لغاية الإفلات من دفع قيمة الضريبة أو تخفيضها.
فالغش الضريبي يجمع مابين عنصرين عنصر مادي ويتمثل في قيمة المبلغ غير المدفوع و الذي كان من الضروري أن يدفعه للمكلف بالضريبة ، تخسره الإدارة الجبائية ويستفيد هو منه ، وهذا ضرب للقانون الجبائي عرض الحائط وتشويه خطير لمعاني المساواة و العدالة الإجتماعية بواسطة الضريبة.

وعنصر مرتبط بنية الفرد و محاولته للإفلات من الضريبة، فمبدئيا عندما يغيب أحد العنصرين فلا وجود للغش الضريبي.

ومن هذا المنطق فإن نية دفع الضريبة أقل أو تخفيض قيمتها و لكن بطرق قانونية مقبولة لا يعني بالضرورة تهرب ضريبي ، و لكن ينبثق من المهارة و الدهاء الجبائي للمكلفين بدفع الضريبة ، حيث لا يمكن اعتباره عيب أو نقص يستدعي التصحيح من طرف الإدارة الجبائية .لكن في بعض الأحيان من الخطأ المقصود و الذي نتج عن حسن نية المكلف بالضريبة و مهارته ودهائه الجبائي قد تنتج مجموعة

من التصرفات و السلوكات و نتيجة ظروف معينة تكشف عن وجود غش ، وبمعنى أدق تهرب ضريبي (غش ضريبي مقنن) ، وهنا يبقى الإشكال مطروح حيث من الصعب جدا القول إلى أي حد تتوقف المهارة الجبائية ؟ و إلى أي حد يبدأ الغش الضريبي ؟

فمن كل ما ذكرناه فإن المكلف بالضريبة يحاول من خلال هاتين الظاهرتين السلبيتين ، أن يقاوم الضريبة و التخلص من عبئها و السؤال الذي يطرح نفسه لماذا يحاول المكلف بدفع الضريبة التخلص من الضريبة ؟

إن الضريبة تمثل عبئا على المكلف بدفعها ، مما يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية . و الذي يدفع بالمكلف إلى القيام بذلك هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها .

ومن الأهمية القصوى لهاتين الظاهرتين ومدى تأثيرهما على مستوى التحصيل الضريبي فمن الواجب أن نغوص فيهما ومحاولة التعرف عليهما أكثر ، ومعرفة آثارهما على المردودية الجبائية .

1-2-3 التهرب الضريبي :

يقصد بالتهرب الضريبي أن تفرض الضريبة على تصرف معين كالبيع أو الشراء لكن المكلف بدفع الضريبة رغبة منه في عدم دفع الضريبة ، يعمل على عدم تحقق الفعل المولد للضريبة ، ومن هذا فإن تصرفه هذا هو تصرف سلبي إذن فهو يمتنع عن إستهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة قصد تجنب دفعها ، أو ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة و الإنتقال إلى نشاط أخر خاضع لضريبة أقل .

فالتهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك القانون ، حيث يستخدم المكلف بدفع الضريبة حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي نشاط أو عدم القيام به مضمونه دستوريا . ومن هذا لا يحاسب المكلف
بدفع الضريبة عن تصرفه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.

وهذا نلاحظه جليا بالنسبة للشركات التي تقوم بإنشاء مراكزها ومقراتها الإجتماعية في دول أين تكون فيها معدلات الضريبة جد منخفضة (un paradis fiscal) .

هناك التهرب الضريبي الذي ينظمه التشريع الجبائي في حد ذاته ، فإستنادا إلى كون الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق بعض الأهداف المالية أو الإقتصادية أو الإجتماعية ، فإن المشرع يلجأ إليه لتحقيق أهداف معينة ، مثل إخضاع الأرباح المعاد إستثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 12.5% عوض 25 % وذلك من اجل تشجيع الاستثمار.

كما أن هناك من التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع و وجود ثغرات في التشريع الجبائي ، ففي هذه الحالة سيحاول المكلف بالضريبة إستغلال هذه الثغرات لحسابه الخاص مستعينا على ذلك بأصحاب الخبرات و الإختصاص و المهارات العالية في الميدان ، فمثلا يستطيع المكلف بالضريبة تجنب الضريبة

على الأرباح الصناعية و التجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الإقتصادية .

وكذلك الثغرات الناتجة عن عدم إخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي ، فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة لكي يتجنب الخضوع للضريبة الخاصة بالتركات ، فهذا الفرد بتصرفه هذا لم يخالف القانون ولكنه إستغل ثغرات القانون ، و بالرغم من كون هذا التصرف يبقى سلبي ونابع من نية سيئة ، إلا أنه لا يمكن فرض أي عقوبة في هذه الحالة و العلاج هو سد هذه الثغرات و الفجوات من طرف المشرع .

2-2-3 الغش الضريبي :

الغش الضريبي يمكن تعريفه بأنه نوع من السلوكات و التصرفات التي يعتمدها المكلف بالضريبة ، بهدف التحايل و تجنب دفع قيمة الضريبة وذلك بطرق غير مشروعة و خارجة عن إطار القانون .

فالغش الضريبي في هذا المجال ، يفترض تحقق الفعل المولد للضريبة تحققا فعليا ، إلا أن المكلف بدفع الضريبة يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالإستفادة من الإعفاءات الضريبية و ثغرات التشريع الجبائي .

ومن هذا المنطلق قد يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي ، فالغش الضريبي يعتبر تصرفا غير مشروع ويعد عدم إحترام إرادي و إنتهاك لحرمة القانون ، و إرادة المشرع مستعملا فيذلك كل الطرق التدليسية و الإحتيالية الممكنة من أجل التخلص من عبء الضريبة.

وفي هذا الإطار فإن الغش الضريبي قد يأخذ عدة مظاهر و أشكال ، يمكن ذكر بعضها على سبيل المثال:

- الإمتناع عن تقديم التصريح الضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة ، إنطلاقا من تعمد إخفاء مقر نشاطه وفي هذه الحالة فإن التهرب يعد تهربا كليا .

- تقديم بيانات كاذبة و مراوغة عن قيمة الوعاء الضريبي و حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة ، إنطلاقا من إستعمال سجلات محاسبية غير قانونية .

- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية وعدم التصريح بها لدى الجمارك ، متفاديا بذلك الرسوم الجمروكية أو المتاجرة في سلع مهربة من الخارج أو المناطق الحرة .

- المبالغة في تقدير التكاليف الواجب خصمها من الوعاء الضريبي مما يؤدي إلى تقليص الأرباح التي تفرض عليها الضريبة و بالتالي يعود ذلك سلبا على التحصيل الضريبي .

- تهريب الأموال إلى الخارج أو هروب المكلف بدفع الضريبة نفسه إلى الخارج ، ومن تم يفلت من قبضة مصالح الإدارة الجبائية التي يتعذر عليها تحصيل ضريبتها في هذه الحالة .

3-3 واقع الضريبة :

إن الضريبة غالبا ما تتحول في أعين المكلفين بدفعها إلى عقاب أو غرامة مالية عليهم أن يتجنبوا دفعها،وهذا ما أثر كثيرا على إجراءات التحصيل الضريبي،و أدى إلى إستفحال الضعف في مردودية الجباية العادية.

1-3-3 نظرة المكلف بالضريبة الجزائرى مقارنة مع المكلف بالضريبة الاوروبى :

إنطلاقا من مصادر من المديرية العامة للعمليات الجبائية على مستوى وزارة المالية ، أنه من بين البلديات ال1541 على المستوى الوطني ، هناك 1159 بلدية عاجزة ، كما قدرت نسبة العجز الناتج من التهرب و الغش الضريبيين ب 18,3 مليار دينار جزائري للقطاعات الناشطة مابين 2001 و2003 .وقد وصلت هذه الحصيلة إلى 28,88 مليار دج مابين 2005و2006 . [1]

ويوضح المختصون في الميدان الجبائي أنه ليس من السهل تحديد قطاع بعينه من التجار أو الصناعيين أو المستوردين يتهرب من دفع الضريبة أكثر من غيره من القطاعات الأخرى . فلكل قطاع أو بالأحرى لكل مكلف بالضريبة نسبة معينة من التهرب الضريبي من الصعب تحديدها ، لكن ماهو معروف و مؤكد أن التهرب الضريبي في الجزائر غالبا ما يتم بطرق قانونية سليمة ودون ارتكاب مخالفات واضحة . أما فيما يخص الغش الضريبي وما يتبعه من تزوير فهو معروف لدى العام و الخاص و التساؤلات التي تطرح في هذا المقام، فما الذي يدفع بالمكلف الجزائري إلى التهرب والغش و دخول دروبه الوعرة و المعقدة ؟ وكيف ينظر المكلف بدفع الضريبة الجزائري إلى الضريبة ؟ فهل هي بالنسبة له واجب أو عقوبة تفرض عليه ؟ وهل هو على علم أن عمليتي الغش و التهرب تعودان بالضرر على التحصيل الضريبي و بالتالي على خزينة الدولة و على المواطن الجزائري ؟

إن معظم التجار الجزائريون هم على إتفاق ، أن الضرائب التي يدفعونها إلى المصالح الجبائية لا تعود بالنفع عليهم ولا على المحيط الإجتماعي الذي يعيشون فيه ، أي أنهم لا يرون حسب إعتقادهم مقابل مادي ملموس لما يدفعونه من ضرائب ، إذ أن أحد أصحاب المحلات الصغيرة قد صرح بوضوح على حد قوله : " أنا لست مجبرا على مساعدة الدولة للقيام بمهامها ، أنا أعيش في نفس الحي منذ ثلاثين سنة ولم أعش أية إنجازات قامت بها الدولة على مستوى هذا الحي ، فما الذي أضافته هذه الدولة ؟ "

أحد التجار فقد صرح بأن مصالح الإدارة الجبائية الجزائرية تفرض الضرائب على المكلفين دون التقرب من واقع نشاطهم المهني الحقيقي ، حيث أن الفرق واضح حسب قوله بين محل تجاري موجود في شارع عمومي معروف وبين محل موجود في شارع فرعي ، ورقم الأعمال بطبيعة الحال ليس متساويا كلتا الحالتين فلماذا قيمة الضريبة هي متساوية في الحالتين ؟

---

[1] المصدر: جريدة الوطن المنشورة بتاريخ 2007/09/22

ومن هذا المنطق فإن أغلبية المكلفين بالضريبة في الجزائر يرون أن التقديرات الجبائية تحدد جزافيا من المكاتب ، مما ينتج عنه نوع من الظلم في المعاملة ومن هذا فإن المكلف بالضريبة لم يفهم ماهية ومغزى الضريبة بعد، فهل هي عقوبة أم تضامن إجتماعي لتمويل المشاريع العمومية ؟
إن الضريبة غالبا ما تتحول في أعين المكلفين بدفعها إلى عقاب أو غرامة مالية عليهم أن يتجنبوا دفعها ، وقد يتعدى هذا إلى أكثر من ذلك كله إلى إعتبار القدرة على الإفلات من دفع الضريبة من المهارات و الذكاء المهني لا بد من توفره لدى المتعامل الإقتصادي الماهر و الفطن ، وهذه ذهنية مسيطرة و للأسف بين أوساط المكلفين بالضريبة الجزائريون ، وهذا ما أثر كثيرا على إجراءات التحصيل الضريبي ، و أدى إلى إستفحال الضعف في مردودية الجباية العادية .

وهذا السلوك ربما وجد تفسيرا له في علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية وفي درجة مصداقية هذه الأخيرة . و في هذا المجال فإن المكلف بالضريبة الجزائري يفعل المستحيل لكي لا يدفع الضريبة ، وهذا على خلاف المكلف بالضريبة الأوروبي فهم يعتبرون أن الضريبة واجب وهم يدفعونها على إقتناع بأنهم سيتحصلون على المقابل بطريقة غير مباشرة مما يتحصلون عليه من خدمات عمومية ، إذن كل هذا ينبثق من مدى الوعي الجبائي لدى المكلف بالضريبة . و السؤال الذي يطرح نفسه لماذا يتهاون المكلف بالضريبة الجزائري من دفع الضريبة ؟

2-3-3 سبب التهاون في دفع الضريبة :

إن الضريبة أولا وقبل كل شيء عبارة عن أموال تذهب إلى المصلحة العامة ، إلا أنه و بالرغم من ذلك فإن الإدارة الجبائية نفسها تلعب دور هام في إمتناع بعض المكلفين من دفع الضريبة ،حيث أنها تضل عرضة لبعض السلوكات السلبية من طرف موظفيها مثل البيروقراطية و الرشوة .

ومن الأسباب الأساسية التي تدفع المكلفين بالضريبة إلى التهاون في دفع ما عليهم من ضرائب ، إرتفاع حدة الضغط الجبائي و ما يعرف بمبدأ أن " الضرائب الكثيرة تقتل الضرائب " ، فنجد ضرائب مباشرة على الدخل و ضرائب غير مباشرة على الإستهلاك و ضرائب على الإنتاج وعلى النشاط المهني ، كل هذه الضرائب تشكل في مجملها عبئا تقيلا على المكلف بالضريبة الجزائري ، ومن تم كلما إرتفع العبء الضريبي زادت حدة الضغط الجبائي كلما زادت نسبة التهرب الضريبي و الحل قد يكمن في تخفيف هذا العبء .

أما على مستوى الرقابة الجبائية ، فهناك بعض المراقبين الذين يؤكدون بأنه كلما إرتفع العبء الضريبي ، كلما فتحت ثغرات للتواطؤ بين المعنيين بالأمر أي المكلفين بالضريبة و أولئك المسئولون عن التحصيل الضريبي وذلك إنطلاقا من دفع الرشوة من اجل تخفيض قيمة الضريبة الحقيقية الواجب دفعها إلى مصالح الإدارة الجبائية .

إذن من الواجب تخفيف العبء الضريبي وحدة الضغط الجبائي ، ومن تم غلق الأبواب في وجه الغش و التهاون في دفع الضريبة و القضاء على الرشوة ، وفتح الباب أمام التصريح النزيه والصحيح وتحفيز المكلف بالضريبة على دفع ضريبته بكل قناعة ودون تهاون في ذلك.

ومن هذا كله فإن السبب الرئيسي للتهرب يبقى تحقيق المزيد من المال ولكن بطرق غير شرعية ، فما هي الأسباب التي تدفع بالمكلف الجزائري لرفض الضريبية و التهرب من دفعها ؟ من الواضح أن هناك جملة من الأسباب تساهم في ذلك نذكر منها بإختصار ما يلي:

- شعور المكلف بالضريبة الجزائري بإرتفاع العبء الضريبي عليه مقارنة ببلدان قريبة وبعيدة ، حيث أن المعدلات الضريبية الجزائرية تعتبر أعلى مقارنة ببلدان مجاورة .

- عدم مسايرة التشريعات الجبائية للواقع وتعارضها وتعقدها و عدم وضوحها مما يتيح فسح المجال أمام دور واسع للتعامل الذاتي في تفسيرها وتطبيقها و بالتالي يتيح مجالا أمام التدخل الفاسد.

- غياب جهاز الإستعلام الجبائي وضعف قواعد المعلومات عموما و الضعف التنظيمي للضرائب وعدم وجود شبكة معلوماتية تربط الجزائر بكاملها .

- غياب جهاز مكافحة التهرب الضريبي وضعف الإجراءات العقابية بحق المتهربين و الإكتفاء بالغرامة المالية .

- ضعف الحوافز و الرواتب للعاملين في المصالح المختلفة للإدارة الجبائية إلى حدود لا تتناسب مع الدور الهام الذي يقومون به و مع الخبرات التي يتطلبها عملهم مما يجعل مقاومتهم للفساد ضعيفة وكما يقال لا يحرس المائدة جائع .

إن عدم دفع الضرائب سيحدث عجزا خطيرا في التحصيل الضريبي ، ويؤدي إلى فقدان أموال طائلة ومعتبرة تحرم منها خزينة الدولة و المواطن الجزائري .

3-3-3 واقع التهرب و الغش الضريبي :

في حملة قامت بها مديريات المنافسة و الأسعار المنتشرة عبر كامل التراب الوطني حديثة ، تم إحصاء كل التجار الذين حاولوا التهرب أو الغش في دفع ما عليهم من مستحقات ضريبية عن طريق عمليات المراقبة الميدانية وكان عددهم يصل إلى 25 ألف تاجر ، أي نسبة 25 % من مجموع تجار الجملة الذين يصل عددهم إلى 85 ألف تاجر عبر التراب الوطني .

فنسبة 25 % تبقى نسبة مؤثرة على مردودية التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية ، هؤلاء التجار أغلبيتهم أرجعوا سلوكهم هذا إلى ضرورة السوق ، التي تفرض عليهم في أغلب الأحيان عدم التصريح بسلعهم و هذا من اجل الربح على حساب خزينة الدولة ، حسب التجار فإنهم قد إشتروا هذه السلع من المستوردين دون فواتير، ويبقى التعامل بدون فواتير النقطة السوداء على مستوى السوق الوطنية و بالتالي من الصعب تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي لهؤلاء التجار ، دون أن ننسى ظاهرة

السوق السوداء و الإقتصاد الموازي ، و أثرهما على التقدير الجيد للوعاء الضريبي و بالتالي على التحصيل الضريبي .

إذن فالملايير تمر من أياد إلى أخرى دون أن تترك أي دليل ، لا فواتير ولا شيكات بنكية ، وعدد هائل من السلع و البضائع التي تدور في الأسواق دون أي وثائق قانونية . فهناك من التجار ما يملك مخازن مملوءة بمختلف السلع و البضائع بعيدة عن الأنظار، حيث يتصرف فيها خفية ويوزعها على تجار التجزئة لتصل في الأخير إلى المستهلك النهائي دون أي سند قانوني، ومن هنا نطرح السؤال كيف

تحصَّل قيمة الضرائب على هذه البضائع وهي لا تترك أي أثر على مستوى الوثائق القانونية ؟ ببساطة هي أموال ضائعة دون أي شك .ضف إلى ذلك إستعمال مقرات مؤقتة ، وأرقام تلفونية وهمية ومزيفة ، فهناك فوضى كبيرة في الاقتصاد الوطني لا تتيح الفرصة لمصالح الرقابة الجبائية أن تتبع أثر السلع التي تدخل إلى بلادنا وتوزع دون أن يصرح بها .إستعمال سجلات تجارية بأسماء مجانين أو إنتحال صفة أشخاص آخرين.

إن إنتشار ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين بين أوساط المكلفين الجزائريين جعل خزينة الدولة تخسر سنويا أكثر من 100 مليار دج ، ضف إلى ذلك تصريح وزير المالية في جانفي 2003 بأن " التهرب و الغش الجبائي كانا في حدود ال500 مليار دج " [1] ، مقارنة ب 414 مليار دج على مستوى الجباية العادية في سنة 2001 ، مع العلم أن الضرائب لا تمثل إلا 40% من نفقات الدولة ،كما لا ننسى أن إنضمام الجزائر إلى السوق الأوربية المشتركة و المنظمة العالمية للتجارة و السوق العربية المشتركة قد أدى إلى إعفاء حوالي 2000 منتوج من الضرائب في أواخر سنة 2003 . كل هذا سيؤثر ويخفض من الحصيلة الجبائية خارج المحروقات بحوالي 18% أي حوالي 1,7 مليار دولار.

فإذا جمعنا كل ما تخسره خزينة الدولة جراء الإعفاءات الضريبية وهي نتيجة حتمية للإصلاحات الإقتصادية في الجزائر وما تخسره الخزينة العمومية جراء التهرب و الغش الضريبيين ، يعطينا رقما مذهلا ومخفيا للغاية ، مما دفع بالمشرع الجزائري إلى إعطاء صبغة " الجناية " للتهرب الضريبي في قانون المالية لسنة 2003 (criminaliser la fraude fiscale) .

ونظرا لما لظاهرة التهرب و الغش من أهمية وتأثير سلبي على التحصيل الضريبي فسنحاول العودة إليها مرة أخرى مبينين الآثار التي تحدثها هذه الظاهرة و أساليب معالجتها.

---

1) مداخلات الملتقى الوطني حول " السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة " مابين 11-12 ماي 2003 ص208.

المبحث الرابع : آثار التهرب و الغش الضريبي :

إن السلطات المالية تعمل على تبني إختيارات ميزانية من شأنها تحقيق الأهداف الرئيسية الثلاثة الموكلة بكل نظام جبائي ألا وهي :

- تأمين الموارد المالية الكافية للدولة وهو هدف مالي .
- إعادة توزيع الدخل مابين مختلف طبقات المجتمع وهو هدف إجتماعي .
- تعديل وتوجيه النشاط الإقتصادي وهدف إقتصادي.

في حين نجد المكلفين بالضريبة يعملون في إتجاه معاكس لذلك تماما ، حيث يلجؤون إلى أساليب التهرب و الغش المختلفة من اجل الإحتفاظ بأكبر قدر ممكن من مداخيلهم الشخصية ، وزيادة قدرات تمويلهم الذاتي وهذا على حساب المكلفين بالضريبة النزهاء الذين لا يعرفون للتهرب و الغش سبيلا ، أو أولئك الذين لا يملكون لا قوة ولا حيلة للغش تخفف من العبء الضريبي المثقلين به وتحافظ على قدراتهم التنافسية ، إنطلاقا من هذا ستتولد عن هذه التصرفات السلبية (الغش و التهرب) أثار مالية بالطبع و أثار إقتصادية و أثار إجتماعية.

1-4 الأثار المالية :

كما سبق و أن ذكرنا أن الحجم المالي للتهرب الضريبي في الجزائر يبقى مخيفا للغاية ، ولكن وللأسف الكبير لا يوجد أية دراسة علمية ميدانية للسلطات الجبائية الجزائرية منشورة في ميدان التهرب الضريبي ، إلا بعض التصريحات لبعض المسؤولين متناثرة هنا وهناك . فالمواطن الجزائري يمكنه أن يصادف أو يقرأ منشورا أو تقريرا في جريدة ما ، يخص هذه الظاهرة الخطيرة (التهرب الضريبي) ويغيب ذلك بالنسبة للسلطات و المصالح المعنية .

إذن من المستحيل عمليا تحديد مبلغ التهرب و الغش الضريبي بشكل دقيق ، ولكن يمكن تحديد الخسائر المالية الملحقة بالخزينة العمومية من خلال الفرق بين الإيرادات التقديرية المتوقعة في قانون المالية و الإيرادات المحققة وتبقى المعدلات و الأرقام المصرح بها أو المتوصل إليها في بعض الدراسات نظرية ونسبية في أغلب الأحيان .

" إن تسرب الإيرادات **الجبائية التي من المفروض أن تحصلها** دول العالم الثالث مابين 80 % و90 % "[1] ومما شك فيه أن هذه النسب يبقى مبالغ فيها إلى حد بعيد ولكن إن عكست شيء فإنها تعكس خطورة التهرب الضريبي في البلدان المتخلفة وأثره الكبير على خزينة هذه الدول . كما أنه يمكن تقويم المبلغ النظري للغش و التهرب الضريبي إنطلاقا من مقارنة المعطيات الكبرى للمحاسبة الوطنية من رقم أعمال المؤسسات ، مداخيل العائلات .....إلخ بمبلغ الضرائب المصرح بها ، ومنه فالرصيد يشكل مبلغ الغش لكن قد يشتمل هذا على إرتيابات معتبرة[2].

---

¹ J.c martinez, la fraude fiscale, paris puf, 1982, page 62.

إن معظم التقارير في هذا الموضوع لا تخفي التأكيد على أن الغش و التهرب الضريبي يعتبران من أهم الأسباب التي تؤدي إلى إستمرار و إستفحال العجز في الميزانية ، حيث أنه بإمكان الخزينة العمومية بمصالحها المختلفة تجاوز عقبة التهرب الضريبي إن تحقق توازن ميزانية الدولة الذي يبقى هدف تحقيقه من ضرب الخيال في الوقت المعاصر .ولا بأس أن نذكر الأساليب المستعملة من طرف الدولة الحديثة لتغطية عجزها وما يترتب عنها من آثار مالية وخيمة بالدرجة الأولى ، كل ذلك كان سببه الحقيقي التهرب الضريبي .

4-1-1 التمويل عن طريق العجز في الميزانية:

إن إستعمال التقنية يستوجب الحيطة و الكثير من الحذر و المعرفة الجيدة و التحليل الدقيق لمنبع وسبب أو أسباب العجز ، ففي التحليل الكنيزي فإن العجز الناتج عن الزيادة في الإنفاق يؤدي إلى زيادة في الإنتاج أكثر ، مما إذا كان العجز ناتج عن إنخفاض الضرائب .

فالعجز الذي سببته الزيادة في الإنفاق الإستثماري بطبيعة الحال يمكن تمويله وتغطيته عن طريق الإصدار النقدي "la création monétaire " دون مخاوف أو مخاطر مالية تذكر ، طالما العجز الحالي سوف يعوض بفائض السنوات الآتية الذي سيتحقق من الزيادة في الإنتاج وبالتالي زيادة الوعاء الضريبي .

إلا أن إعتماد هذه التقنية لتغطية العجز الناتج عن إنخفاض الحصيلة الجبائية ، يتولد عنه أثار مالية حادة من الصعب التحكم فيها بسهولة ، من تضخم و إنخفاض قيمة العملة الوطنية و الإرتفاع الفاحش في الأسعار وتدهور القدرة الشرائية .... ومن تم أحسن وسيلة لتفادي هذا الأمر هو تحسين التحصيل الضريبي ومجابهة وقمع كل وسائل التهرب و الغش ، ومن تم " ففي ظروف تتسم بالركود الإقتصادي يفضل زيادة الإنفاق الحكومي عن الإنقاص في الضرائب "[2]

---

1 harres « c'est la fuite fiscale, une nouvelle lutte des classes »
paris fayan 1988 page 147.

2 R .le DUFF, l'économie financière paris Dalloz, 1992, page 29

إلا أن إعتماد هذه التقنية لتغطية العجز الناتج عن إنخفاض الحصيلة الجبائية ، يتولد عنه أثار مالية حادة من الصعب التحكم فيها بسهولة ، من تضخم و إنخفاض قيمة العملة الوطنية و الإرتفاع الفاحش في الأسعار وتدهور القدرة الشرائية .... ومن تم أحسن وسيلة لتفادي هذا الأمر هو تحسين التحصيل الضريبي ومجابهة وقمع كل وسائل التهرب و الغش ، ومن تم " ففي ظروف تتسم بالركود الإقتصادي يفضل زيادة الإنفاق الحكومي عن الإنقاص في الضرائب "[1]

2-1-4 زيادة العبء الضريبي :

إن الرفع من حدة العبء الضريبي تعتبر من أهم التقنيات المستخدمة من طرف الدول وخاصة المتخلفة منها ، من أجل تغطية عجز الميزانية حتى و إن دفع ذلك إلى تفاقم ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين . فالقلق الذي يؤثر على الهيئات المالية (وزارة المالية خاصة) بسبب العجز في الميزانية ، وحرص هذه الهيئات على تقديم حسابات متوازنة محاسبيا ، يدفعها إلى البحث عن الحل و تجده في زيادة الضرائب ، ورفع حدة العبء الضريبي و إثقال كاهل المكلفين بالضريبة خاصة منهم الشرفاء و الذين ليس لهم مكانية التهرب مثل الأجراء ، مما يجعل الضريبة أداة لتركيز المداخيل و إكتنازها و تصبح عاملا معرقلا للعمل أكثر ، أو اللجوء إلى حلول سهلة و إحداث ضرائب عادة ما تسمى بالضرائب الطفيلية مثل قسيمة السيارات و الضريبة التضامنية وغيرها من الأساليب السهلة .ومنه " فإن إزدياد العبء الضريبي عن طريق رفع نسب الضرائب القديمة أو عن طريق فرض ضرائب جديدة سيؤدي إلى الغش "[1]، مما يضاعف الآثار المالية مستقبلا ويقلل من فعالية النظام الجبائي و التحصيل الضريبي .

ولتفادي هذه الوضعية ينبغي قبل إعتماد هذه التقنية لتغطية العجز في الميزانية ، التأكد من قدرة الإقتصاد الوطني أو على الأقل المكلفين بالضريبة المعنيين على تحمل عبء ضريبي جديد ، لأن المردودية المالية المثلى لأية ضريبة لا تحدد بإرتفاع معدلها وإنما بمدى قابليتها للتحصيل.

---

[1] د. صباح نعوش ، المالية العامة ومالية الدول النامية ، دار النهضة العربية ، بيروت 1983 ، ص120 .

3-1-4 اللجوء إلى المديونية الخارجية :

إن لجوء السلطات المالية إلى هذه التقنية من أجل تغطية العجز المحقق في ميزانية الدولة غالبا ما يكون بعد إستعمال الدولة طرق الإقتراض الإلزامي عن طريق الإقتطاع من مرتبات الأجور ، كما أن محدودية إكتتاب سندات الخزينة رغم معدل فائدتها المحفز وإعفائها جبائيا ، يظهر عدم فعالية الإقتراض العمومي نتيجة تدهور الإدخار أو توظيفه في مجالات أخرى و إنعدام الثقة بين الدولة و المدخرين .

وفي مثل هذه الظروف تجد الدولة نفسها مضطرة إلى الإستدانة من الخارج قصد تحقيق توازنها المالي . ولكن لا يجب الإفراط في اللجوء إلى المديونية الخارجية من اجل تغطية العجز في الميزانية ، حيث أن مرونة الإستجابة لطلبات المقترض تخضع لمجموعة من القيود و الشروط الدولية ذات الأثر المالي و الإقتصادي و الإجتماعي وحتى السياسي .

2-4 الآثار الإقتصادية :

إن الحصص المالية المعتبرة التي تضيع من يد الخزينة العمومية ، نتيجة الغش و التهرب قد ينجم عنها آثار إقتصادية جد معتبرة ، و تشوهات في البنية الإقتصادية للبلاد جد خطيرة ، خاصة على مستوى المنافسة النزيهة مابين المكلفين بالضريبة الناشطين في السوق الوطنية ، وتراجع مفعول الجباية في إعادة التوازنات الإقتصادية و بذلك التقليص من فعالية الدولة في تعديل ميكانزمات السوق و المنافسة بواسطة الضرائب .

1-2-4 التاثير على ميكانيزمات المنافسة :

إن الغش الضريبي يشوه المعايير والميكانيزمات التي تحدد القدرات التنافسية للمؤسسات والشركات ، ويغالط في تصنيفها و بالتالي يقضي على النجاعة و الفعالية الإقتصادية أساس كل تنمية و إزدهار ، فالمؤسسة التي تسعى جاهدة إلى تعظيم أرباحها عن طريق التحكم في التكاليف ، التنظيم الفعال الإنتاجية المتزايدة لا تتردد عن الإقلاع عن فعل ذلك مادامت هي متأكدة أن الغش الضريبي يمكن أن يحقق لها كل هذه الأمور ، دون أي تكلفة زائدة في مدة قصيرة من الزمن.

لأن الغش الضريبي يتيح للمؤسسة فرصة التخفيض من أسعارها مقارنة بأسعار التوازن في السوق ، وبالتالي الرفع من قدراتها التنافسية و إستقطاب حصص معتبرة من هذه السوق التي تنشط فيها. على عكس تلك المؤسسات التي تسعى إلى تدعيم مكانتها في السوق بطرق و أساليب تنافسية نزيهة من تحسين لأساليب الإنتاج ورفع نوعية الخدمة المعروضة ، إلا أن كل هذا قد يذهب هباءا منثورا أمام طرق و أساليب الغش و التدليس المعتمدة من طرف المؤسسات المتهربة ، فأين العدالة و أين النزاهة في محيط يسوده الغش و التدليس و المراوغات ؟

وإنطلاقا من هذا تتناقص الإنتاجية وتغيب النوعية ، مما سيدفع بالمستهلكين المحليين إلى إقتناء السلع الأجنبية التي تغزوا السوق الوطنية ، هذه السلع و المنتجات الأجنبية بطبيعة الحال تتميز بجودة عالية و أسعار منافسة ، ومن هذا وفي ظل إقتصاد وطني تسوده أساليب الغش و التزوير عرض أساليب المنافسة

النزيهة والفعالة سيفقد كل قدراته على المنافسة وسيعمل على تحطيم ذاته بنفسه « auto distruction » وبالتالي المؤسسات المحلية ستخسر مكانتها في أسواقها وفي عقر دارها ، في وقت أصبحت أبواب الأسواق العالمية مفتوحة على مصراعيها ، فلا حدود مع التجارة العالمية و العولمة .

2-2-4 تناقص فعالية الجباية كأداة تعديل إقتصادي (رافعة إقتصادية):

إن إستبدال الوسائل الإدارية بالرافعات الإقتصادية كأدوات تدخل من طرف الدولة في مختلف المجالات ، يندرج في إطار الإصلاحات الشاملة من الدخول في إقتصاد السوق و الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة محررين التجارة الخارجية وغيرها من الإصلاحات ، التي يتطلبها التعديل الإقتصادي المنتهج من طرف الجزائر في السنوات الأخيرة. فالرافعات الإقتصادية مثل سياسة النقد و القرض و السياسة الجبائية وغيرها أدوات عصرية ذات فعالية لتعديل الأنشطة وتوجيه سلوكات الأعوان الإقتصاديون . إن معظم الدراسات الحديثة أظهرت ضرورة إستعمال الرافعات الإقتصادية مجتمعة حيث أنها تكون اكثر فعالية من اجل تحقيق التعديل الإقتصادي الواجب ، إلا أن هناك إستثناء في ما يخص إستعمال السياسة الجبائية كرافعة إقتصادية ، حيث أن كل تجارب الإصلاحات الإقتصادية أثبتت فعالية هذه الأداة منفردة ومن تم فإن الجباية تعتبر من أفضل الأدوات إستعمالا .

إلا أن الواقع الإقتصادي للبلاد يجعل إستعمال هذه الأداة إستعمالا عقيما ، لما تعرفه السوق الوطنية من فوضى وغش وتدليس في كل القطاعات فمثلا:

- شبح المنافسة الخارجية الذي أصبح هاجسا مخيفا للإنتاج الوطني ، فإذا كانت الحقوق الجمركية أداة فعالة لحماية الإنتاج المحلي ، فإن فرص و إمكانيات الغش و التهرب الضريبي المتاحة لا تقل مفعولا عنها للعمل في الإتجاه المعاكس ، فرغم تشديد وتكثيف الرقابة ومحاربة الغش و كل الإتفاقيات المبرمة مابين المديرية العامة للضرائب و مصالح الجمارك في ميدان الرقابة على المنتوجات المستوردة ، يبقى حجم الغش الضريبي على مستوى الإستيراد مذهلا حتى لا نقول هو مخيف ، مما يجعل الإنتاج المحلي ضعيف أمام المنافسة الخارجية ، فما جدوى إستعمال السياسة الجبائية في خضم جو مكهرب بالغش و الفوضى ؟

- إن إعتماد الدولة على تقنية التحفيزات أو التحريضات الجبائية لتشجيع التشغيل وتوجيه الإستثمارات وتدعيمها خاصة في المناطق الواجب ترقيتها ، قد يفتح باب أو أبواب للتلاعبات و الغش من طرف هؤلاء المستفيدين من هذه التحفيزات .

3-4 الآثار الإجتماعية:

لقد جاءت الضريبة من اجل إرساء أسس العدالة الإجتماعية و إعادة توزيع المداخيل ، مابين أفراد طبقات المجتمع المتفاوتة في القدرة الشرائية ، فالضريبة هي أداة العدل و المساواة ، فلا بد من المساواة أمام الضريبة ، ولابد من المساواة بواسطة الضريبة ، ومن هذا المنطلق حاول المشرع الجزائري الجمع بين هذين الإتجاهين، حتى يعوض نقائص أحدهما بإمتيازات الآخر، حيث نرى بأنه

أخذ بالأول أي المساواة أمام الضريبة فيما يخص فرض الضريبة على مداخيل الأشخاص المعنويين (الضريبة على أرباح الشركات IBS) و أخذ بالثاني أي المساواة بواسطة الضريبة فيما يتعلق بالضريبة على الأشخاص الطبيعيين (الضريبة على الدخل الإجمالي IRG) و الرسوم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة TVA) .

إلا أنه رغم هذا ، ففي الواقع المعاش النتائج تبين عكس ذلك للأسف ، نتيجة تزايد وتفاقم عمليات الغش و التهرب الضريبي التي يقوموا بها ممارسوا الأنشطة و أصحاب المهن الحرة ، في حين نلاحظ أن إمكانية التهرب مستحيلة لدى الموظفين والأجراء ، ومن تم يمكننا إدراك حقيقة عدم المساواة الناتجة عن إمكانية الغش و التهرب الضريبي بين فئات المكلفين بالضريبة ، وهذا بطبيعة الحال يخل بمبدأ العدالة الإجتماعية المرجوة من تاسيس الضريبة . حيث أن الذي يتحمل عبؤها دائما الذي ليس لديه إمكانية التهرب ، أو ذلك المكلف بالضريبة النزيه والشريف الذي يرفض فكرة التهرب أصلا ويعمل على أداء واجبه الوطني بدفع حقوقه من الضرائب .

المبحث الخامس : معالجة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي :

إنطلاقا من كل ما ذكرناه من آثار التهرب و الغش الضريبي و إنعكاسهما سلبا على المرد ودية الجبائية و التحصيل الضريبي ، حيث أن هذه الظاهرة قد إستفحلت وتزايدت بشكل مخيف ومقلق ، فلا بد على السلطات المعنية أن تضع حدا لتزايدها بكل الطرق الممكنة .

فالضرورة تقتضي معالجة ومواجهة هذه الظاهرة الخطيرة بمختلف الوسائل كما قلنا من وسائل إدارية وقانونية ، من أجل التخفيف من عبئها على الحصيلة الضريبية حتى ولو أن إستئصالها من الجذور و القضاء عليها يبقى أمرا مستبعدا وغير ممكن مهما تطورت الوسائل وتوفرت كل الظروف .

إن قضية معالجة أو بالأحرى محاربة التهرب و الغش الضريبي لا تقع على عاتق المشرع الجبائي و الإدارة الجبائية ومصالحها المختلفة فقط ، إنما تقع كذلك على عاتق المكلف بالضريبة نفسه. ومن هذا فإن وسائل معالجة و مكافحة التهرب و الغش الضريبي ترتبط بالنظام الضريبي و التشريع الجبائي في كل بلد ، كما تختلف بإختلاف الضرائب وطبيعة تطبيقها ، وتختلف بإختلاف فئات المكلفين بالضريبة .

1-5 الوسائل المختلفة لمعالجة الظاهرة :

1-1-5 الإصلاح الجبائي :

يتم هذا الإصلاح بإستقرار نظام إقتصادي معين يتماشى و قدرة الأفراد ، حيث كلما إستقر النظام كلما تولدت ونمت في دهن الأفراد فكرة التعامل الجيد و النزيه بينهم وبين مصالح الضريبة ، مما يدفعهم إلى النزاهة في دفع حقوقهم من ضرائب بصفة مستمرة ، وبمعرفة قيمة ما يدفعونه من حقوق إلى خزينة الدولة . ومن حقهم أن يكونوا على علم تام بالنظام الضريبي السائد ، و أن يكونوا مساهمين في إثراء هذا النظام بطريقة أو أخرى ومن تم السهر و الحفاظ على أموال الخزينة العمومية .إن الجزائر ومحاولة منها للخروج من دائرة الأزمة الإقتصادية التي عرفتها معظم قطاعاتها تبنت فكرة الإصلاح الضريبي والتي أعتبرت مساعدة للإصلاحات الإقتصادية التي كانت من ضمن البرامج التي يدعمها صندوق النقد الدولي ، ولقد جاء هذا الإصلاح الجبائي لتجاوز سلبيات ونقائص النظام الجبائي السابق و العمل على تفعيل ميكانيزمات السوق بما يساير الظروف الإقتصادية العامة ويتيح إيرادات جبائية إضافية ، وعلى العموم يعتبر الإصلاح الجيائي من بين البرامج التي حققت زيادة في الإيرادات و تخفيض العجز في الميزانية وفتح المجال الإستثمار و الحد من الإستهلاك والعمل على تعبئة الإدخار .

ومن اجل تحقيق هذا ، قامت الجزائر بإصلاحات معتبرة على كامل النظام الضريبي السابق ، و هذا إنطلاقا من سنة 1992.

2-1-5 التوعية و التحسيس بالأثار الناتجة عن الظاهرة :

إن تجارب كل الدول تقريبا ، قد أكدت أن تنمية وتطوير الوطنية الجبائية لدى المكلفين بالضريبة و إرتفاع وعيهم بواجبهم الجبائي من شأنه التخفيف من حدة تفاقم الظاهرة ، ويضع حدا للكراهية و التوتر القائم بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة . لكن الثابت ميدانيا ، أن سعي المكلف بالضريبة ومبادرته لتسوية إلتزاماته الجبائية بشكل طوعي وعن طيب خاطر ، وجعل مواقفه أكثر إيجابية كما هو سائد في أوساط بعض المجتمعات الأنجلوساكسونية ، لا يتحقق إلا بشعور المكلف بالضريبة بالإطمئنان التام بان ما دفعه و سيدفعه من حقوق ضريبية للدولة سيعود عليه بالمنفعة العامة ، في مجالات يقتنع بأنها ضرورية ومن اللازم العمل على ترقيتها ، وتأكد بأن الضريبة في مبدئها عادلة ، ولابأس أن نذكر في هذا الصدد ما جاء على لسان احد القضاة الأمريكيون ، بأنه يحب أن يدفع ضرائبه لأنها ثمن الحياة المتحضرة [1].

إن الوطنية الجبائية كآداة فعالة تتعلق بدرجة إقتناع المكلفين بالضريبة بطبيعة الضريبة التضامنية ومغزاها الحقيقي ، ودورها في تحقيق التنمية الإقتصادية و العدالة الإجتماعية في البلاد ، و الأهم من ذلك كله هو إحساس المكلف بالضريبة الجزائري و إدراكه ، بأن ما يعمل على إخفائه من حقوق ضريبية و التهرب من دفعها ، سيعود بالضرر على الخزينة العمومية و بالتالي على المواطن الجزائري بالدرجة الأولى ، حيث يبقى هو من ضمن افراده ومن تم فإن التهرب الضريبي سيعود بالضرر عليه كذلك . فالمسألة تقتضي تضافر الجهود بين كل أطراف الضريبة كل في جهته ، دور الإدارة الجبائية في التوعية و التحسيس بمختلف وسائل الإعلام ، بما فيها المدارس و الجامعات من اجل تحسيس الأجيال الصاعدة بالمزايا الكبرى للضريبة ومساهمتها الفعالة في المالية العامة للدولة ، ودورها المحوري في توجيه وتنظيم التنمية الإقتصادية في البلاد .

ففي الدول التي يتميز مواطنوها بالوطنية الجبائية العالية فإن أثر التهرب الضريبي يبقى خفيف حتى لا نقول يبقى إلى حد بعيد معقول ، على عكس الدول المتخلفة أين تغيب فيها الروح الوطنية الجبائية و تسود فيها عقلية حب المصلحة الخاصة وتقديمها على المصلحة العامة ، وبطبيعة الحال في وسط تسوده هذه العقلية لا ننتظر إلا شيوع و إستفحال هذه الظاهرة وبشكل خطير ، فيمكن تشبيه التهرب الضريبي بالمرض الخطير الذي يفتك بالجسد ، فلا بد من معالجته و الحد من إنتشاره و إلا فتك بالجسد كله .

---

[1]Acte du séminaire organise par la DGI en collaboration avec le FMI – fiscalité directe – Algérie .1993 .page 141.

3-1-5 ضبط التشريع الجبائي :

حتى تستطيع السلطات المعنية من وضع حد للظاهرة و التخفيف من حدتها ، عليها أن أولا وقبل كل شيء أن تضبط جيدا القوانين و النصوص المتعلقة بالمادة الضريبية . فمن الواجب إعادة تكييف النصوص التشريعية و العمل على وضعها في نظام ضريبي منسجم و مترابط خال من التعقيد و الغموض ، بحيث لا يترك ثغرات وفجوات تفتح أبواب الغش و التهرب الضريبي .

إن بساطة النصوص التشريعية على مستوى المادة الجبائية ، سيتولد عنها قبول و رضا من قبل جميع المكلفين بالضريبة ، حيث أنهم سيعملون على تطبيق هذه النصوص و إحترامها ، ومن تم على النصوص القانونية أن تتميز بالوضوح و الواقعية ، فلا ينبغي وضع ضرائب غير قابلة للتحصيل واقعيا أو ميدانيا ، كما لا يطلب من المكلف بالضريبة معلومات يبقى غير قادر على توفيرها و إحترامها .

يشتمل النظام الجبائي على خمسة قوانين في ميدان التشريع الجبائي ، يتضمن كل منها على الأقل " 117 مادة وجملة من الأحكام الجبائية غير المقننة ، يتطلب بقصد التبسيط و الشمولية كتابا خاصا بالإجراءات الجبائية ، لإزالة الغموض و التعقيد وسد الطريق أمام التأويلات المختلفة و بالتالي تجنب الوقوع في تهرب مشروع لا يقبل الملاحقة "[1].

في الواقع أن التدابير التشريعية الواجب إتخاذها لمعالجة و مواجهة التهرب الضريبي تشمل مجالات أوسع ، بدءا من أنظمة الإحصاء و الترقيم الجبائي للمكلفين بالضريبة ، فقواعد الوعاء و التحقيق و المراقبة و أخيرا تجسيد القوانين و الأنظمة الخاصة والمتعلقة بالتحصيل الضريبي في حالة تقاعس وتهاون المكلفين في دفع حقوقهم الضريبية .

2-5 الطرق الإدارية العادية لمعالجة الظاهرة :

1-2-5 التعامل بالفواتير :

إن مبدأ الفاتورة مفروضا قانونا للتعامل به من طرف تجار الجملة و الخواص المستوردون أو المنتجون ، وهذه الطريقة لا تؤدي الدور المنوط بها ، حيث كثيرا ما يتهرب هؤلاء من البيع بالفاتورة خوفا من دفع الضريبة . رغم الإجراءات القانونية الصارمة في قمع هذه التصرفات من طرف مصالح الإدارة الجبائية ، أو مصالح المنافسة و الأسعار .

كما أن تجار التجزئة بدورهم يتعاملون بهذا الأسلوب الشيء الذي يسمح ويسهل على الموزعين الكبار عملية التهرب الضريبي.وقد أسست مجموعة من العقوبات [1] الرادعة في هذا المجال ، من غرامات مالية حسب قيمة السلعة ، أو الحجز و المتابعة القضائية ضد هؤلاء الأشخاص طبيعيون كانوا أم معنويون .

---

[1]رسالة ماجستير ظاهرة الغش والتهرب الضريبي (حالة الجزائر) ، من إعداد الطالب كمون عبد الرحمان مرجع سابق ص121

2-2-5 تبادل المعلومات :

حتى تستطيع الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة التحكم في الأسس الضريبية عليها أن تحكم تبادل المعلومات بينها وبين الإدارات الأخرى من إدارة الجمارك و البنوك و الغرف التجارية وغيرها .ففي السنوات الأخيرة وتماشيا مع التغيرات الإقتصادية الناتجة عن الإصلاحات المعتمدة من الجزائر في السنوات الأخيرة ، تكونت فرق رقابة مختلفة تجمع بين أعوان من مصالح الإدارة الجبائية ومصالح التجارة ومصالح الجمارك ، مما إنعكس إيجابا على تبادل المعلومات بين هذه المصالح رغم النقص الملاحظ في الإمكانيات و الوسائل ، و تكمن هذه التبادلات سواء فيما يخص قيمة السلع المستوردة من الخارج أو قيمة السلع التي تباع في المزاد العلني ، و هذا ما سهل كثيرا التحكم في فرض الضريبة على الأشخاص الخاضعين

3-2-5 تكثيف عمليات المراقبة و التحقيق :

وتتمثل هذه العمليات في قيام الأعوان المحققون بتحقيقات لدى التجار وبمراقبة الوثائق الإدارية المطلوبة كدفتر اليومية ودفتر الجرد ودفتر البنك ودفتر الأجور ومراقبة مدى تطابقها مع القوانين شكلا و مضمونا حتى يتسنى للإدارة الجبائية معرفة وتحديد القيمة الحقيقية لمداخيل و أرباح المكلفين بالضريبة المتهربون ، وقد تعرضنا إلى كل هذا بالتفصيل عندما عالجنا عملية المراقبة الجبائية في الفصل الأول .

---

[1] لمزيد من المعلومات فيما يخص العقوبات في هذا المجال إرجع إلى :
المواد 56 و57 و 62 من الأمر95/06 المؤرخ في 25 يناير 1995 المتعلق بالمنافسة .

خلاصة الفصل :

إن الضريبة مكانة هامة في إطار نظريات المالية العامة ، فالاقتطاعات الضريبية تعتبر أحد أهم الموارد العامة بالإضافة إلى مساهمتها المؤثرة و الملموسة في تحقيق أغراض السياسة المالية ،و قد رأينا بأن الإقتطاع الضريبي هو عبارة عن مساهمة نقدية إلزامية من أشخاص طبيعيين أو معنويين تدفع لخزينة الدولة بهدف تحقيق أغراض مالية أو إقتصادية أو إجتماعية أو سياسية . و بمعنى أخر فإنها مصدر لتحقيق موارد مالية للدولة ، كما أنها أداة لتنفيذ أغراض ذات طابع سياسي داخلي أو خارجي ، بالإضافة لدورها كأداة إقتصادية تساهم في تحقيق الإستقرار للدورة الإقتصادية عن طريق الحد من الضرائب أو تخفيضها أثناء الإنكماش ، أو إمتصاص القوة الشرائية في حالة التضخم ، كما تستخدم لتشجيع بعض الأنشطة الإقتصادية بإعفائها من الضرائب أو تخفيضها حسب الوضعية المطلوبة .

وهكذا فإن النظام الضريبي يعتبر أحد عناصر السياسة المالية للدولة ، ويساهم في تحقيق أهدافها على مختلف المستويات (الأسعار، الإستهلاك ، التشغيل ، إعادة توزيع الدخل الوطني ...) .

إن نجاح أو فشل أي نظام ضريبي يتوقف على مدى إنسجام و تفاعل هذا النظام مع الواقع الإقتصادي و الإجتماعي ، وفي هذا الإطار يمكن القول أن الأنظمة الضريبية في معظم الدول المتخلفة إقتصاديا تتميز عادة بقلة أو إنعدام المرونة أحيانا وعدم التلاؤم مع الواقع الإقتصادي و الإجتماعي ، كما يلاحظ جمود التشريعات الجبائية في عدة حالات ، فعلى النظام الضريبي أن يعمل على :

- تأمين حصيلة مناسبة لتغطية إلتزامات ميزانية الدولة دون إرهاق للقطاعات الإنتاجية .

- التوسع في قاعدة الضريبة أو الوعاء الضريبي ، بحيث تمس كل من يمارس نشاط إقتصادي وكل مصادر الدخل بحيث تراعي و بعدالة القدرة التكليفية الفعلية للمكلف بالضريبة .

- إيجاد تنظيم جبائي مناسب للحد من التهرب الضريبي ، لابد من توفير الوعي الجبائي و إرادة جبائية جادة و فعالة لتحقيق الفجوة بين أصحاب المداخيل المرتفعة و أغلبية المجتمع من ذوي الدخل المحدود .

إن رجال المالية العامة قد تجاوزوا البحث في الجوانب القانونية البحثة للقواعد المالية ، و أصبحوا الآن يهتمون بالبحث عن تفسيرات إجتماعية و نفسية للظاهرة المالية(الضريبة) .

فالبحوث التي تجري عن الجانب الإجتماعي للضريبة تسمح بالتعمق أكثر في الأنظمة الضريبية ، ورؤية الآثار التي يعكسها الهيكل الإجتماعي للدولة على نظامه الضريبي ، وكذلك فإن البحث يجري حول المظاهر و الجوانب النفسية للمشاكل المالية و بالأخص الضريبة و أصبح هناك إهتمام كبير يوجه لبحث موضوعات السياسة المالية و الجبائية بحيث صارت لها قواعدها التقنية الخاصة التي توجه المختصين بهذه المشاكل.

رغم المجهودات المتواصلة و المبذولة من أجل تحسين البنية الإقتصادية وتطوير طرق العمل على مستوى الإدارة الجبائية ، إلا أن النتائج المحققة كانت أقل من النتائج اللازم تحقيقها ، ولذلك فلا بد أن تكون هناك دراسة معمقة للعوامل المؤثرة على سلوكات المكلفين بالضريبة ، ودراسة نفسية المكلف بالضريبة ووضعيته الإجتماعية ، ومدى تأثيره على النظام الضريبي و مدى تأثره بالضريبة ، فلا بد من كشف حقيقة التعامل مابين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة و التقرب منه أكثر و أكثر من أجل إعطائه الصورة الحقيقية و المغزى الحقيقي من فرض الضريبة عليه ، **وما هو البعد الاجتماعي** و الأخلاقي لهذه الضريبة و للإقتطاعات التي تشكل عبئا ثقيلا عليه تدفعه إلى التهرب و الغش ، إذا فلا بد من إيجاد الحلول المناسبة من أجل جعل الضريبة أكثر قبولا من طرف المكلف بالضريبة ، وجعله على وعي جبائي كاف يدفعه إلى محاربة الظاهرة بنفسه ، ومن ثم إستئصال جذور التهرب الضريبي و الغش و القضاء على الظاهرة كليا.

الفصل الرابع: دراسة حالات للمراقبة الجبائية

الفصل الرابع: دراسة حالات للمراقبة الجبائية

إن الإدارة الجبائية يعطيها القانون سلطات واسعة للبحث و المراقبة إلا هذا في بعض الأحيان يكون صعب الإستعاب من طرف المكلفين بالضريبة و قد إتخدت المراقبة الجبائية عدة أشكال:

- المراقبة الشكلية للتصريحات
- المراقبة الخاصة بالتقدير الجزافي
- المراقبة المعمقة للملفات
- التحقيق المحاسبي
- مراقبة المداخيل
- التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية
- مراقبة أسعارو تقويم المعاملات العقارية
- المراقبة المشتركة مع مديريات أخرى

- التحقيق المحاسبي: (vérification de comptabilité) هو مجموعة من العمليات التي يقوم بها المحقق من أجل التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة:

- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو عبارة عن تقنية جبائية ليست كغيرها من المراقبة الجبائية. بمقدور المحققين أن يلاحظو الفرق بين المداخيل المصرح بها و نفقات المكلف بالضريبة اليومية و نمط معيشته و هذا ما يعرف بالفرنسية Train de vie .

من أجل تدعيم كل ماذكرناه من معلومات نظرية حول التحصيل الضريبي و إجراءاته المختلفة،وما يؤثر عليها من عوامل سواءا بطريق مباشرة أو غير مباشرة،إرتأينا أن نلحقه بدراسة حالة تطبيقية بسيطة و ذلك من أجل تسهيل الفهم،هذه الحالة تخص إجراءات المراقبة الجبائية contrôle fiscal للتصريحات الضريبية،و هذا إنطلاقا لما لهذه العملية من أهمية قصوى على مستوى مصالح الإدارة الجبائية و مالها من دور فعال في الرفع من مردودية الجباية العادية و التحصيل الضريبي على الأخص.

ومن خلال هذا سنحاول تسليط الضوء و لو بصورة متواضعة على الإجراءات المعتمدة و التي قد

تطرقنا لها بالتفصيل في المبحث الخاص بالمراقبة الجبائية،ومن أجل التوضيح أكثر سنحاول معالجة إجراءات المراقبة في وضعية التقدير الجزافي ووضعية التقدير الحقيقي.

المبحث الأول: وضعية التقدير الجزافي: الضريبة الجزافية الوحيدة IFU

في ظل المعلومات المتحصل عليها من خلال التصريح السنوي لسنة 2008 المودع بتاريخ 13 فيفري 2008 من طرف المكلف السيد/x الممارس لنشاط بيع مواد البناء بالتجزئة المبينة في النموذج "G12":

- رقم الأعمال CA chiffre d'affaires:450000 دج
- قاعدة ربح قدرها 135000دج بنسبة 30% من رقم الأعمال
- مشتريات Achats: 346154دج بنسبة 30% وهي تحسب إنطلاقا من العملية الحسابية التالية:

achats=CA/1,30%

و حسب العقد الجزافي لسنتي 2008-2009 فرضت عليه المصلحة أرقام الأعمال التالية:
الحقوق الواجبة التسديد:

2008: 450000دج × 5% 22500دج
2009: 495000 دج × 5% 24750دج

و حسب البيانات و المعلومات الموجودة لدى المصلحة و المتمثلة في بطاقة المعلومات نمودج« 18k » و التي تتضمن المعلومات الآتية:

إسم المشتري،نشاطه،عنوانه،معلومات خاصة بالمورد،عنوانه،الرقم الجبائي،رقم السجل التجاري و السنة التي إشترى فيها و كذا الرقم المسجل في المصلحة المكلفة بهذه (المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية) ومن خلال هذه البطاقة قد تبين أنه قد إشترى ما قيمته:

- مشترياتAchats : 1000000دج في سنة 2008

وعلى هذا الأساس قامت المفتشية بإبلاغ المكلف بالضريبة عن طريق إشعار بالتعديل (notification de redressement) (نموذج « C4 »).

موصى عليه بإستلام (lettre recommandée)،وذلك بعد القيام بالتعديلات التالية:

- رقم الأعمال المؤسس الخاضع

1000000دج×30%=1300000دج.

الحقوق الواجبة الدفع : 1300000دج × 5% = 65000 دج

الحقوق المدفوعة: 450000دج × 5% = 22500 دج

الحقوق الباقية للتسديد: 65000-22500 = 42500 دج

و للمكلف بالضريبة مدة شهر لتبرير و تقديم الأدلة الصحيحة فيما يخص تصريحاته

(Déclarations) و ذلك في إطار خاص به و الموجود على مستوى النموذج C4.

لكن بعد مرور 30 يوما لم يقم المكلف بالضريبة بتبرير تصريحاته،فقامت مفتشية الضرائب بالتعديلات اللازمة مع تطبيق المعدلات الخاصة بكل نوع من الضريبة،تم طبقت عليه الغرامات المالية Pénalités الواجبة.و التعديل الجبائي سيكون كالأتي:

IFU1 المحسوب على أساس CA1 المستحود عليه (الموجود في العقد الجزافي)

IFU2 المحسوب على أساس CA2 المعدل من طرف المفتشية.

و منه فإن الغرامة المالية ستطبق على قيمة الفرق للحقوق الواجب دفعها ما بين IFU2 IFU1

إذن الحقوق المتملصة و التي حاول المكلف بالضريبة التهرب من دفعها هي IFU1-IFU2.

ومن تم تطبيق الغرامة المالية بمعدلات مختلفة حسب قيمة V حيث إذا كانت: V أصغر أو يساوي 50000 في هذه الحالة معدل الغرامة يقدر ب10 % v, محصور بين 50001و200000 معدل الغرامة 15%.
200001 أصغر أو يساوي v معدل الغرامة 25% و نفس الشيء يطبق على الضرائب الأخرى،و منه يكون التعديل كالأتي: رقم الأعمال 450000 دج

قاعدة الربح (25%) 112500دج فإن هذا المكلف بالضريبة لم يقم بدفع ما عليه من الإدارة الجبائية،ففرضت عليه غرامة تقدر ب 10% و ذلك من اليوم الذي يلي تاريخ إنتهاء مدة التحصيل إلى غاية آخر الشهر الذي تكون فيه أي 01-04-2009 إلى غاية 30-04-2009،و بعدها فرضت عليه حقوق لمصالح زيادة تقدر ب 3% لكل شهر تأخير في الدفع (13،16،19،22%) إلى أن تصل إلى 25% أين تبقى ثابثة مهما زادت مدة التأخير و قد طبقت

كالتالي:

رغم كل هذه التعديلات المطبقة لم يستجب المكلف بالضريبة و لم يقم بتسديد ما عليه من حقوق،فأضطرت المصلحة إلى اللجوء إلى إتخاد إجراءات التحصيل الإلزامي،و أبلغته عن طريق تنبيه نمودج R9والذي قد و الذي قدم إليه بتاريخ 01 سبتمبر2009 من قبل عون المتابعة،يعلمه بغلق محله مؤقتا و حرر قابض

الضرائب تقرير غلق مؤقت للمحل لمدة 4 أشهر و خلال هذه المدة يمكن للمكلف بالضريبة أن يصفي ما عليه من ديون إتجاه الإدارة الجبائية.

و عند محاولة تطبيق القرار أي الغلق المؤقت للمحل تراجع المكلف بالضريبة عن إسراره على عدم الدفع لما علمه من نتائج و خيمة تعود بالضرر عليه أولا و تفوض مع المصالح المعينة و قبلت هذه الأخيرة بأن يسدد ما عليه من حقوق بالتقسيط حيث يتم دفع قيمة 30 من الدين الذي عليه مرة واحدة بتاريخ 15 سبتمبر 2009 و الباقي بالتقسيط خلال 6 أشهرو ذلك إنطلاقا من تحرير وثيقة "التعهد بالدفع " من طرف المكلف بالضريبة.

<u>المبحث الثاني</u>: وضعية التقدير الحقيقيREEL

<u>2-1 دراسة الحالة الأولى:</u>

السيد Y مقاول أداع ميزانيته الجبائية بما فيها الملحقات (Annexes) لسنة 2008 لدى مفتشية الضرائب،بعد تفحص الميزانية و بالأخص جدول حسابات النتائج (TCR) طلبت المصلحة من المكلف بالضريبة تبرير الأعباء القابلة للخصم (charges Déductibles) ب إشعار سلسلةC2 (طلب معلومات) إلا أنه لم يبررها كليا،فالتزمت الإدارة إشعاره بواسطة سلسلة C4 المطالب في خلال 30 يوم من تاريخ الإستلام الإجابة على كل التجاوزات المبينة مع أدلة تبريرية قانونية،في خلاف ذلك تقوم المصلحة بالتسوية اللازمة.

بعد تقديمه الوثائق المحاسبية اللازمة إتضح أن المكلف قد غش في الأعباء القابلة للخصم حيث أنه:

رقم الأعمال المصرح = 1500 000,00دج

إنتاج مبـــــــاع = 1200 000,00 دج

- مصاريف النقل: قدم فواتير بمبلغ 18000,00 دج بينما صرح في الميزانية 72000,00 دج.
- الأتاوات و الأتعاب: فواتير بمبلغ 29000,00 دج لكن الميزانية 46000,00 دج
- الكراء:قدم وصل كراء بمبلغ 156000,00 بينما صرح بمبلغ 256000,00 دج
- الرسم على النشاط المهني TAP= 30 000,00 دج كما هو مبين في سلسلة G50 .

من خلال ما صرح به فإن ميزانيته الجبائية قد أظهرت نتيجة سلبية قدرت ب 104 000,00 دج إلا أنه مراجعة الأعباء من قبل المصلحة،إتضح أن هناك إختلاف بين النتيجة المصرحة في الميزانية و الأعباء المبينة في الوثائق التبريرية،فكانت العمليات المعدلة كالتالي:

- الإيتاوات و الأتعاب :46000,00-29000,00=17000,00 دج
- الكراء: 256000,00-156000,00=100 000,00دج
- مصاريف النقل: 72000,00-18000,00=54000,00دج

ومنه فإنه النتيجة بعد التعديل أصبحت:

النتيجة المعدلة=17000,00+100 000,00+54000,00=171000,00دج

بما أن المكلف خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي فإن النتيجة المعدلة هي=أساسها.

يقوم حساب الضريبة وفق شريحة الدخل (إنطلاقا من السلم الضريبي على الدخل الإجمالي)

السلم الضريبي على الدخل الإجمالي(1)

الدخل الخاضع للضريبة(دج)	نسبة الضريبة%
لايتجاوز 120000,00دج	0
من 001 120إلى000 360دج	%20
من001 360إلى000 1440دج	% 30
أكبر من 000 1440دج	

ومن خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن هذه النتيجة المعدلة (171000,00) والتي تعتبرمن المداخيل الإجمالية لهذا المكلف بالضريبة تنتمي إلى شريحة (001 120-000 360) ومن ثم تطبق عليه نسبة %20.

وبما أن المكلف بالضريبة قد حاول الغش في تصريحاته فإن المصلحة المعينة طبقت عليه غرامة مالية تقدر بنسبة 25% (2)

<u>2-2 دراسة الحالة الثانية (التحقيق المحاسبي: verification comptable)</u>

<u>التبليغ الأولي لإجراءات التحقيق:</u>

دراسة و تفحص المحاسبة لسنوات 2006،2007،2004،2005 التي تمت وفقا للإشعار بالتحقيق الجبائي و المحاسب المسلم لكم سمحت بتسجيل النقائص التالية:

I/ <u>المحاسبة من حيث الشكل:</u> تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- دفتر اليومية العامة مسجل تحت رقم 248./03. بتاريخ 2003/12/06 مصادر عليه من طرف محكمة شلغوم العيد،هذا الدفتر خالي من أي تسجيل محاسبية.
- سجل الجرد: مسجل تحت رقم 2005/157 بتاريخ 14جوان 2005،مصادر عليه من طرف محكمة شلغوم العيد و هو أيضا خالي من أية تسجيلات محاسبية.
- وفي هذا الإطار تم تقرير محضر غياب التسجيلات المحاسبية في هذين الدفترين بتاريخ 2008/07/30 و تم المصادقة عليه من طرفكم.
- غياب الدفاتر المساعدة دفتر البنك،الصندوق،العمليات المختلفة،المشتريات،المبيعات و دفتر الأستاذ.
- كما تم تقديم فواتير الشراء،البيع،الكشوف البنكية،التصريحات الشهرية G50 و تصريحات العمال وثائق إثبات المصاريف.

II/ <u>المحاسبة من حيث المضمون:</u>

- تم تسجيل الغياب التام للتسجيلات المحاسبية سواء على دفتر اليومية العامة أو على الدفاتر المحاسبية المساعدة و بالتالي لا يمكن دراسة و تفحص هذه المحاسبة.

- فواتير البيع غير مصادق عليها من طرف الزبائن،و في غياب وصولات التسليم لايمكن التأكد من صحة محتوي فواتير البيع.

بناء على هذه النقائص و التي تعتبر خطيرة،قرر المحققون رفض المحاسبة المقدمة و إعادة تشكيل الأسس الضريبية إنطلاقا من المعلومات المتوفرة لدى مصلحة الضرائب وفقا للمادة 43و44 من.ق.الإجراءات الجبائية.

III/ إعادة تشكيل رقم الأعمال:

قبل إعادة تشكيل رقم الأعمال ينبغي إعادة تشكيل مبلغ البضائع المستورد ومنه تكون قيمة البضائع المستهلكة كما يلي:

السنة / البيان	2004	2005	2006	2007
المخزون الاولي	861.730,00	1.472.230,00	1.472.230,00	3.450.000,00
(+) المشتريات المعتمدة	25.634.357,00	23.979.846,00	55.452.278,00	2.251.787,00
(-) المخزون النهائي	1.472.230,00	1.472.230,00	13.450.000,00	1.908.127,00
= الإستهلاكات المعتمدة	25.023.857,00	23.979.846,00	43.474.508,00	3.793.660,00

- إعادة تشكيل رقم الأعمال:

تمت إعادة تشكيل رقم الأعمال إنطلاقا من مبالغ إستهلاك البضائع و ذلك بتطبيق معدل ربح إجمالي قدره 15% و منه يكون رقم الأعمال المعتمد كما يلي:

السنة / البيان	2004	2005	2006	2007
مبلغ البضائع المستهلكة	25.023.857,00	23.979.846,00	43.474.508,00	33.793.660,00
(×) معدل الربح الإجمالي	1,15	1,15	1,15	1,15
= رقم الأعمال المعتمد	28.777.435,00	27.576.823,00	49.995.684,00	38.862.709,00
(-) رقم الأعمال المصرح به	26.860.002,00	26.241.432,00	48.367.118,00	38.187.345,00
= الـــــــزيادة	1.917.433,00	1.335.391,00	1.628.566,00	675.364,00

الرسم على النشاط المهني TAP

تخضع رقم الأعمال المحصل بكامله إلى الرسم عاى النشاط المهني وفقا لتصريحات شهرية بمعدله القانوني 02% وفقا للمادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

للإشارة أن الكشف التفصيلي للزبائن لسنوات 2005-2006-2007 تم إيداعه متأخرا "بعد بداية إجراءات التحقيق و ذلك بتاريخ 2008/11/03 و بالتالي فهو غير مقبول.

البيان / السنة	رقم الأعمال المعتمد	رقم الأعمال المصرح به	الـــزيادة	معدل Tap	المستحقات البسيطة	المضاعفات
2004	28.777.435,00	26.860.002,00	1.917.433,00	%02	38.348,00	3834,00
2005	27.576.823,00	26.241.432,00	1.335.391,00	%02	26.708,00	2671,00
2006	49.995.684,00	48.367.118,00	1.628.566,00	%02	32.571,00	3.257,00
2006	38.862.709,00	38.187.345,00	675.364,00	%02	13.507,00	1351,00

الرسم على القيمة المضافة TVA:

1/ رسم القيمة المضافة على المشتريات:

تفحص ملفكم الجبائي بين عدم إيداعكم للكشف التفصيلي للزبائن و ذلك لكل السنوات المحقق فيها إلا بعد بداية إجراءات التحقيق المحاسبي حيث تم إيداع الكشوفات التفصيلية للزبائن بتاريخ 2008/5/15 حيث ينص القانون الجبائي على إيداعها مع الميزانية الجبائية قبل 04/01 من السنة الموالية،و بالتالي هذه الكشوفات مرفوضة،بناء عليه و تطبيقا لأحكام المادة 224 ق.ض.م.

يعاد إدماج رسوم القيمة المضافة المسترجية.هذه الرسوم هي :

سنة 2004= مبلغ الرسوم المسترجعة 4.306.501,00 دج

سنة 2005= مبلغ الرسوم المسترجعة 4.843.359,00 دج

سنة 2006= مبلغ الرسوم المسترجعة 5.852.975,00 دج

سنة 2007 = مبلغ الرسوم المسترجعة 7.037.189,00 دج

2/رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال:

تخضع رقم الأعمال المحقق إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% وفقا للمادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.كل نقص في التصريح يؤدي إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 116 من نفس القانون.

ومنه تكون وضعية هذا الرسم كما يلي:

البيان / السنة	رقم الأعمال المعتمد	رقم الأعمال المصرح به	الـــــزيادة	المستحقات على رقم الأعمال	إعادة إدماج TVA/ المشتريات	إجمالي المستحقات البسيطة
2004	28.777.435,00	26.860.002,00	1.917.433,00	325.963,00	/	325.963,00
2005	27.576.823,00	26.241.432,00	1.335.391,00	227.016,00	4.843.359,00	5.070.375,00
2006	49.995.684,00	48.367.119,00	1.628.565,00	276.856,00	5.852.975,00	6.129.831,00
2007	38.862.709,00	38.187.345,00	675.364,00	114.812,00	7.037.189,00	7.152.001,00

و عند حساب المضاعفات المرافقة للمستحقات البسيطة يكون إجمالي المستحقات كما يلي:

السنة / البيان	2004	2005	2006	2007
المستحقات البسيطة	325.963, 00	5.070.375,00	6.129.831,00	7.152.001,00
المضاعفات المرافقة	81.491,00	1.267.544,00	1.532.458,00	1.788.000,00
إجمالي المستحقات	407.454,00	6.337.969,00	7.662.289,00	8.940.001,00

الأرباح الصناعية و التجارية BIC:

تم تحديد الأرباح الصناعية و التجارية بإعتماد معدل ربح صافي قدره 10% على رقم الأعمال المعتمد.

السنة / البيان	2004	2005	2006	2007
رقم الأعمال المعتمد	28.777.435,00	27.576.823,00	49.995.684,00	38.862.709,00
(×) معدل الربح الصافي	%10	%10	%10	%10
= الأرباح التجارية المعتمدة	2.877.743,00	2.757.682,00	4.999.568,00	3.886.271,00
(-) الربح المصرح به	1.255.989,00	1.714.907,00	3.700.655,00	2.612.308,00
= الزيـــــادة	1.621.754,00	1.042.775,00	1.298.913,00	1.273.963,00

الضريبة على أرباح الشركات IBS:

تخضع الأرباح الصناعية و التجارية إلى الضريبة على أرباح الشركات بمعدلها القانوني 30% لسنتي 2004،2005 و 25% لسنتي 2006و2007 وكل نقص في التصريح يؤدي إلى العقوبات المنصوص عليها قانونا.

السنة / البيان	2004	2005	2006	2007
الأرباح التجارية المعتمدة	2.877.743,00	2.757.682,00	4.999.568,00	3.886.271,00
(×) معدل الضريبة على أرباح الشركات	%30	%30	%25	%25
= الضريبة على أرباح الشركات	863.323,00	827.304,00	1.249.892,00	971.567,00
(-) الضريبة المصرح بها	376.797,00	514.472,00	925.164,00	653.077,00
= الـــــزيادة	486.526,00	312.832,00	324.728,00	318.490,00
(+) المضاعفات المرافقة	121.631,00	78.208,00	81.182,00	79.622,00
= إجمالي المستحقات	608.157,00	391.040,00	405.910,00	398.112,00

الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

تخضع الأرباح الصافية الموزعة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي " إقتطاع من المصدر" تتحملها الشركة بنسبة 15% من الأرباح الصافية لسنتي 2004و2005 و 10% من الأرباح الصافية لسنتي 2006و2007.

السنة / البيان	2004	2005	2006	2007
الأرباح الإجمالية المعتمدة	2.877.743,00	2.757.682,00	4.999.568,00	3.886.271,00
(-) IBS المعتمدة	863.323,00	827.304,00	1.249.892,00	971.567,00
= الأرباح الصافية الموزعة	2.014.420,00	1.930.378,00	3.749.676,00	2.914.704,00
+مستحقات ض.د.الإجمالي	302.163,00	289.556,00	374.967,00	291.470,00
(-)المستحقات المصرح بها	131.879,00	180.065,00	416.324,00	/
= الـــــزيادة	170.284,00	109.491,00	(41.357,00)	291.470,00
(+)المضاعفات المرافقة	42571,00	27.373,00	/	72.827,00
= إجمالي المستحقات	212.855,00	136.864,00	/	364.337,00

جدول مفصل للضرائب و الرسوم المذكر بها عن سنوات 2004-2005-2006و2007.

السنة	البيان	المستحقات البسيطة	المضاعفات	إجمالي المستحقات
2004	الضريبة على الدخل الإجمالي	170.284,00	42.571,00	212.855,00
	الرسم على النشاط .م	38.348,00	3.834,00	42.182,00
	الضريبة على أرباح الشركات	486.526,00	121.631,00	608.157,00
	الرسم على القيمة المضافة	325.963,00	81.491,00	407.454,00
مجموع سنة 2004		1.021.121,00	249.527,00	1.270.648
2005	الضريبة على الدخل الإجمالي	109.491,00	27.373,00	136.864,00
	الرسم على النشاط.م	26.708,00	2.671,00	29.379,00
	الضريبة على أرباح.ش	312.832,00	78.208,00	391.040,00
	الرسم على القيمة المضافة	5.070.375,00	1.267.594,00	6.337.969,00
مجموع سنة 2005		5.519.406,00	1.375.846,00	6.895.252,00
2006	الضريبة على الدخل .إ	/	/	/
	الرسم على النشاط .م	32.571,00	3257,00	35.828,00
	الضريبة على أرباح الشركات	324.728,00	81.182,00	405.910,00
	الرسم على القيمة المضافة	6.129.831,00	1.532.458,00	7.662.289,00
مجموع سنة 2006		6.487.130,00	1.616.897,00	8.104.027,00
2007	الضريبة على الدخل .إ.	291.470,00	72.827,00	364.337,00
	الرسم على النشاط .م	13.507,00	1.351,00	14.858,00
	الضريبة على أرباح الشركات	328.490,00	79.622,00	398.112,00
	الرسم على القيمة .م	7.152.001,00	1.788.000,00	8.940.001,00
مجموع سنة 2007		7.775.468,00	1.941.800,00	9.717.268,00
المجموع الإجمالي		20.803.125,00	5.184.070,00	25.987.195,00

<u>التبليغ النهائي لإجراءات التحقيق:</u>

دراسة و تفحص ردكم المؤرخ بتاريخ 2009/01/03 على قرارالتبليغ الإبتدائي المسلم لكم بتاريخ 2008/12/03 بينت أنكم تطعنون في النقاط التالية.

1- غياب الكشف التفصيلي للزبائن
2- معدل هامش الربح الإجمالي و المقدر ب15%

بناء على ذلك نقدم لكم التوضيحات التالية:

أ/ غياب الكشف التفصيلي للزبائن أمرمؤكد و إدعائكم بأنكم وضعتم هذه الكشوف مع الميزانيات الجبائية في تاريخ الإستحقاق غيرصحيح،حيث أن الإشعارات بالإستلام تنص على تقديم الميزانيات الجبائية فقط ،هذا من جهة.من جهة أخرى تم وضع الكشف التفصيلي للزبائن لسنة 2006 في تاريخ إستحقاقه خالي من أي تصريح.أمام هذه الوضعية طلبنا نسخ من هذه الكشوفالتفصيلية التي قدمت بتاريخ متأخر جدا،2008/11/03 أي بعد البدا في إجراءات التحقيق الجبائي و المحاسبي .

ب/ معدل الربح الخام المقدر ب 15% هو الربح المعتمد من طرف مصالح الضرائب بالنسبة لتجار الجملة،وقد أشرنا سابقا إلى غياب وصولات تسليم البضائع المصادق عليها قانونا من طرف الزبائن التي بدونها لا يمكن التأكد من صحة فواتير البيع المقدمة و بالتالي معدل الربح المحقق. ومع ذلك نرى تخفيض هذا المعدل إلى 13% بالنسبة للمعدل الخام و 08% بالنسبة للربح الصافي.

مما سبق تكون المحاسبة المقدمة كما يلي:

<u>I/ المحاسبة من حيث الشكل</u>: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- دفتراليومية العامة مسجل تحت رقم 03/248 بتاريخ2003/12/06 مصادق عليه من طرف محكمة شلغوم العيد و هو أيضا خالي من أى تسجيلات محاسبية.
- سجل الجرد: مسجل تحت رقم 2005/157 بتاريخ 2005/06/14 مصادق .

- <u>إعادة تشكيل رقم الأعمال:</u>

نمت إعادة تشكيل رقم الأعمال إنطلاقا من مبالغ إستهلاك البضائع و ذلك بتطبيق معدل ربح خام قدره

13% و منه يكون رقم الأعمال المعتمد كما يلي:

السنة / البيان	2004	2005	2006	2007
مبلغ البضائع المستهلكة	25.023.857,00	23.979.846,00	43.474.508,00	33.793.660,00
(×) معدل الربح الإجمالي	1,13	1,13	1,13	1,13
= رقم الأعمال المعتمد	28.276.958,00	27.097.226,00	49.126.194,00	38.186.835,00
(-) رقم الأعمال المصرح به	26.860.002,00	26.241.432,00	48.367.118,00	38.187.345,00
= الـــــــزيادة	1.416.956,00	855.794,00	759.076,00	510,00

- <u>الرسم على النشاط المهني TAP</u>

في غياب الكشف التفصيلي للزبائن تخضع رقم الأعمال المحصل بكامله إلى الرسم على النشاط المهني وفقا لتصريحات شهرية بمعدله القانوني 02% وفقا للمادة217 من قانون الضرائب المباشرة و و الرسوم المماثلة.

البيان / السنة	رقم الأعمال المعتمد	رقم الأعمال المصرح	الزيادة	معدل TAP	المستحقات البسيطة	المضاعفات
2004	28.276.958,00	26.860.002,00	1.416.956,00	02%	28.339,00	2.834,00
2005	27.097.226,00	26.241.432,00	855.794,00	02%	17.116,00	1.711,00
2006	49.126.194,00	48.367.118,00	759.076,00	02%	15.181,00	1.518,00
2007	38.186.835,00	38.187.345,00	/	/	/	/

وفي هذا الإطار تم تحرير محضر غياب المحاسبة "غياب السجيلات المحاسبية في هذين الدفترين و تمت المصادقة عليه من طرفكم.

- غياب الدفاتر المساعدة:دفتر البنك،الصندوق،العمليات المختلفة،المشتريات،المبيعات ودفترالأستاذ.

- كما تم تقديم فواتير الشراء،البيع،الكشوفات البنكية،التصريحات الشهرية ووثائق إثبات المصاريف.

II/ المحاسبة من حيث المضمون:

- تم تسجيل الغياب التام للتسجيلات المحاسبية سواء على دفتر اليومية العامة أو على الدفاتر المساعدة و بالتالي لا يمكن دراسة و تفحص هذه المحاسبة.

- فواتير البيع مصادق عليها من طرف الزبائن و في غياب وصولات التسليم لا يمكن التأكد من صحة محتوي هذه الفواتير.

بناء على هذه النقائص و التي تعتبر خطيرة،قرر المحققون رفض المحاسب المقدمة و إعادة تشكيل الأسس الضريبية إنطلاقا من المعلومات المتوفرة وفقا للمادة 43و44 من قانون الإجراءات الجبائية.

III/ إعادة تشكيل رقم الأعمال:

قبل إعادة تشكيل رقم الأعمال ينبغي إعادة تشكيل مبلغ البضائع المستهلكة و منه تكون قيمة البضائع المستهلكة كما يلي:

	2004	2005	2006	2007
المخزون الأولي	861.730,00	1.472.230,00	1.472.230,00	13.450.000,00
(+) المشتريات المعتمدة	25.634.357,00	23.979.846,00	55.452.278,00	12.251.787,00
(-) المخزون النهائي	1.472.230,00	1.472.230,00	13.450.000,00	11.908.127,00
= الإستهلاك المعتمدة	25.023.857,00	23.979.846,00	43.474.508,00	33.793.660,00

الرسم على القيمة المضافة TVA

أ/ رسم القيمة المضافة على المشتريات:

تفحص ملفكم الجبائي بين عدم ايداعكم للكشف التفصيلي للزبائن و ذلك السنوات المحقق فيها إلا بعد بداية إجراءات التحقيق المحاسبي حيث تم إيداع هذه الكشوفات بتاريخ 2008/11/03 حيث ينص القانون الجبائي على إيداعها مع الميزانية الجبائية قبل 01 أفريل من السنة الموالية و بالتالي هذه الكشوفات مرفوضة. بناء عليه و تطبيقا لأحكام المادة 224 ق.ض.م يعاد إدماج رسوم القيمة المضافة المسترجعة

هذه الرسوم هي:

سنة2004: مبلغ الرسوم المسترجعة 4.306.501,00 دج

سنة 2005: مبلغ الرسوم المسترجعة 4.843.359,00 دج

سنة 2006: مبلغ الرسوم المسترجعة 5.852.975,00دج

سنة 2007:مبلغ الرسوم المسترجعة 7.037.189,00 دج

- رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال:

يخضع رقم الأعمال المحقق إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% وفقا للمادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال. كل نقص في التصريح يؤدي إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 116 من نفس القانون و منه تكون وضعية هذا الرسم كما يلي:

البيان / السنة	رقم الأعمال المعتمد	رقم الأعمال المصرح به	الزيادة	مستحقات TVA على رقم الأعمال	إعادة إدماج TVA/ المشتريات
2004	28.276.958,00	26.860.002,00	1.416.956,00	240.882,00	/
2005	27.097.226,00	26.241.432,00	855.794,00	145.485,00	4.843.359,00
2006	49.126.194,00	48.367.118,00	759.076,00	129.043,00	5.852.975,00
2007	38.186.835,00	38.187.345,00	/	/	7.037.189,00

السنة / البيان	2004	2005	2006	2007
مجموع المستحقات البسيطة	240.882,00	4.988.844,00	5.982.018,00	7.037.189,00
المضاعفات المرافقة (+)	60.220,00	1.247.211,00	1.495.504,00	1.759.297,00
مجموع المستحقات	301.102,00	6.236.055,00	7.477.522,00	8.796.486,00

- <u>الأرباح الصناعية و التجارية BIC:</u>

تمت مراجعة معدل الربح الصافي من 10% إلى 08% هذا المعدل يطبق على رقم الأعمال المعتمد.

البيان / السنة	2004	2005	2006	2007
رقم الأعمال المعتمد	28.276.958,00	27.097.226,00	49.126.194,00	38.186.835,00
(×) معدل الربح الصافي	08%	08%	08%	08%
= الأرباح المعتمدة	2.262.156,00	2.167.778,00	3.930.095,00	3.054.947,00
(-) الأرباح المصرح بها	1.255.989,00	1.714.907,00	3700.655,00	2.612.308,00
= الـــــزيادة	1.006.167,00	452.871,00	229.440,00	442.639,00

- <u>الضريبة على أرباح الشركات IBS:</u>

تخضع الأرباح الصناعية و التجارية إلى الضريبة على أرباح الشركات بمعدلها القانوني 30% لسنتي 2004و2005 ،25 % لسنتي 2006و2007 ،كل نقص في التصريح يؤدي إلى العقوبات المنصوص عليها قانونا.

و منه تكون وضعية هذه الضريبة كما يلي:

السنة / البيان	2004	2005	2006	2007
الأرباح التجارية المعتمدة	2.262.156,00	2.167.778,00	3.930.095,00	3.054.947,00
(×) معدل الضريبة .أ. الشركات	%30	%25	%25	%25
= الضريبة .أ.الشركات المعتمدة	678.647,00	650.333,00	982.524,00	763.737,00
(-) الضريبة .أ.ش المصرح بها	376.797,00	514.472,00	925.164,00	653.077,00
= الـــــزيادة	301.850,00	135.861,00	57.360,00	110.660,00
(+) المضاعفات المرافق	75.462,00	20.379,00	8.604,00	16.599,00
= إجمالي المستحقات	377.312,00	156.240,00	65.964,00	127.259,00

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG"إقتطاع من المصدر":

تخضع الأرباح الصافية الموزعة إلى الضريبة على الدخل الإجمالى "إقتطاع من المصدر" تتحملها الشركة بنسبة 15% من الأرباح الصافية لسنتي 2004و2005و10% من الأرباح لسنتي 2006و2007.

السنة / البيان	2004	2005	2006	2007
الأرباح الإجمالية المعتمدة	2.262.156,00	2.167.778,00	3.930.095,00	3054.947,00
(-) IBSالمعتمدة	678.647,00	650.333,00	982.524,00	763.737,00
= الأرباح الصافية المعتمدة	1.583.509,00	1.517.445,00	2.947.571,00	2.291.210,00
+ مستحقات ض.د.الإجمالي	237.526,00	227.616,00	294.757,00	229.121,00
(-) المستحقات المصرح بها	131.879,00	180.065,00	416.324,00	/
= الـــــزيادة	105.647,00	47.551,00	(121.567,00)	229.121,00
(+) المضاعفات المرافقة %25	26.411,00	11.887,00	/	57.280,00

	132.058,00	59.438,00	/	286.401,00

جدول ملخص للمستحقات الضريبية المذكر بها سنوات 2004،2005،2006،2007

السنة	البيان	المستحقات البسيطة	المضاعفات	إجمالي المستحقات
2004	الضريبة على الدخل الإجمالي	105.647,00	26.411,00	132.058,00
	الرسم على النشاط المهني	28.339,00	2.834,00	31.173,00
	الضريبة على أرباح .ش	301.850,00	75.462,00	377.312,00
	الرسم على القيمة.م	240.882,00	60.220,00	301.102,00
مجموع سنة 2004		676.718,00	164.927,00	841.645,00
2005	الضريبة على الدخل .إ.	47.551,00	11.887,00	59.438,00
	الرسم على النشاط المهني	17.116,00	1.711,00	18.827,00
	الضريبة على أرباح .ش	135.861,00	20.379,00	156.240,00
	الرسم على القيمة .م	4.988.844,00	1.247.211,00	6.236.055,00
مجموع سنة 2005		5.189.372,00	1.281.188,00	6.470.560,00
2006	الضريبة على الدخل .إ	/	/	/
	الرسم على النشاط .م	15.181,00	1.518,00	16.699,00
	الضريبة على أرباح .ش	57.360,00	8.604,00	65.964,00
	الرسم على القيمة.م	5.982.018,00	1.495.504,00	7.477.522,00
مجموع سنة 2006		6.054.559,00	1.505.626,00	7.560.185,00
2007	الضريبة على الدخل .إ	229.121,00	57.280,00	286.401,00
	الرسم على النشاط .م	/	/	/
	الضريبة على أرباح .ش	110.660,00	16.599,00	127.259,00
	الرسم على القيمة.م	7.037.189,00	1.759.297,00	8.796.486,00
مجموع سنة 2007		7.376.970,00	1.833.176,00	9.210.146,00
المجموع الإجمالي		19.297.619,00	4.784.917,00	24.082.536,00

المبحث الثالث: إستنتاجات و إقتراحات

1-3 أسباب التهرب الضريبي:

إن عدم الرضا و القبول بالضريبة سيتولد عنه لا محالة معارضة و مقاومة لدفعها من طرف الأفراد المكلفين بالضريبة،فمقاومة الضريبة هي حالة نفسية للمكلف بالضريبة ، ستنتج عنها تصرفات و سلوكات سلبية تتجسد غالبا في محاولة الغش و التهرب من دفع الضريبة .

إن الضريبة أولا وقبل كل شيء عبارة عن أموال تذهب إلى المصلحة العامة ، إلا أنه و بالرغم من ذلك فإن الإدارة الجبائية نفسها تلعب دور هام في إمتناع بعض المكلفين من دفع الضريبة ،حيث أنها تضل عرضة لبعض السلوكات السلبية من طرف موظفيها مثل البيروقراطية و الرشوة .

ومن الأسباب الأساسية التي تدفع المكلفين بالضريبة إلى التهاون في دفع ما عليهم من ضرائب ، إرتفاع حدة الضغط الجبائي و ما يعرف بمبدأ أن " الضرائب الكثيرة تقتل الضرائب " ، فنجد ضرائب مباشرة على الدخل و ضرائب غير مباشرة على الإستهلاك و ضرائب على الإنتاج وعلى النشاط المهني، كل هذه الضرائب تشكل في مجملها عبئا تقيلا على المكلف بالضريبة الجزائري ، ومن تم كلما إرتفع العبء الضريبي زادت حدة الضغط الجبائي كلما زادت نسبة التهرب الضريبي و الحل قد يكمن في تخفيف هذا العبء .

أما على مستوى الرقابة الجبائية ، فهناك بعض المراقبين الذين يؤكدون بأنه كلما إرتفع العبء الضريبي ، كلما فتحت ثغرات للتواطؤ بين المعنيين بالأمر أي المكلفين بالضريبة و أولئك المسئولون عن التحصيل الضريبي وذلك إنطلاقا من دفع الرشوة من اجل تخفيض قيمة الضريبة الحقيقية الواجب دفعها إلى مصالح الإدارة الجبائية .

إذن من الواجب تخفيف العبء الضريبي وحدة الضغط الجبائي ، ومن تم غلق الأبواب في وجه الغش و التهاون في دفع الضريبة و القضاء على الرشوة ، وفتح الباب أمام التصريح النزيه والصحيح وتحفيز المكلف بالضريبة على دفع ضريبته بكل قناعة ودون تهاون في ذلك.

ومن هذا كله فإن السبب الرئيسي للتهرب يبقى تحقيق المزيد من المال ولكن بطرق غير شرعية، فما هي الأسباب التي تدفع بالمكلف الجزائري لرفض الضريبية و التهرب من دفعها ؟ من الواضح أن هناك جملة من الأسباب تساهم في ذلك نذكر منها بإختصار ما يلي:

- شعور المكلف بالضريبة الجزائري بإرتفاع العبء الضريبي عليه مقارنة ببلدان قريبة وبعيدة ، حيث أن المعدلات الضريبية الجزائرية تعتبر أعلى مقارنة ببلدان مجاورة .
- عدم مسايرة التشريعات الجبائية للواقع وتعارضها وتعقدها و عدم وضوحها مما يتيح فسح المجال أمام دور واسع للتعامل الذاتي في تفسيرها وتطبيقها و بالتالي يتيح مجالا أمام التدخل الفاسد.

- غياب جهاز الإستعلام الجبائي وضعف قواعد المعلومات عموما و الضعف التنظيمي للضرائب وعدم وجود شبكة معلوماتية تربط الجزائر بكاملها .

- غياب جهاز مكافحة التهرب الضريبي وضعف الإجراءات العقابية بحق المتهربين و الإكتفاء بالغرامة المالية .

- ضعف الحوافز و الرواتب للعاملين في المصالح المختلفة للإدارة الجبائية إلى حدود لا تتناسب مع الدور الهام الذي يقومون به و مع الخبرات التي يتطلبها عملهم مما يجعل مقاومتهم للفساد ضعيفة وكما يقال لا يحرس المائدة جائع .

إن عدم دفع الضرائب سيحدث عجزا خطيرا في التحصيل الضريبي ، ويؤدي إلى فقدان أموال طائلة ومعتبرة تحرم منها خزينة الدولة و المواطن الجزائري .

نقائص الإدارة الجبائية:

ترتبط نجاح و فعالية الإصلاحات الجبائية بمدى كفاءة الجهاز التنفيدي لها،إلا أن الإدارة الجبائية تواجه عدة صعوبات في تطبيق برامجها الإصلاحية و هذا راجع إلى عدة نقائص ندكر منها تلك المتعلقة بالموارد البشرية و تلك المتعلقة بالموارد المادية و التقنية لأن هذه النقائص أثرت بشكل كبير على مردودية الجباية العادية و التحصيل الضريبي.

2-3 آثار التهرب و الغش الضريبي

فهناك عدة آثار تنجم عن التهرب الضريبي ندكر منها:

الآثار المالية: فإن الحجم المالي للتهرب الضريبي في الجزائر يبقى مخيفا للغاية،لكنه يبقى من المستحيل عمليا تحديد هذا المبلغ المالي.

الآثار الإقتصادية: قد تحدثت تشوهات في البنية الإقتصادية للبلاد جد خطيرة،بحيث يتم التأثير على ميكانيزمات المنافسة و كذلك تناقص فعالية الجباية كأداة تعديل إقتصادي(رافعة إقتصادية)

- الآثار الإجتماعية: لقد جاءت الضريبة من أجل إرسال أسس العدالة الإجتماعية و إعادة توزيع المداخيل،فالضريبة هى أداة العدل و المساواة.

لكنه في الواقع المعاش فإن النتائج تبين عكس ذلك للأسف،نتيجة تفاقم و تزايد عمليات الغش التي يقوموا بها أصحاب المهن الحرة،في حين نلاحظ أن إمكانية التهرب لدى الموظفين و الأجراء معدومة.

3-3 الإقتراحات لمعالجة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي

إن قضية معالجة هذه الظاهرة لا تقع على عاتق المشرع الجبائي و الإدارة الجبائية و مصالحها المختلفة فقط'إنما تقع على عاتق المكلف بالضريبة نفسه كذلك. ومن هذا فإن وسائل معالجة التهرب ترتبط با لنظام الضريبي و التشريع الجبائي في كل بلد،كما تختلف بإختلاف الضرائب و طبيعة تطبيقها و تختلف بإختلاف فئات المكلفين بالضريبة.

تحسين الجهاز الإداري الجبائي:

حتى يتم إستغلال و تحصيل للإرادات الجبائية بصفة جيدة و فعالة،لابد من توفر إدارة جبائية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة،سواء من حيث التطبيق أو التنظيم. ومن هذا المنطلق لابد من الإهتمام بالإدارة الجبائية من أجل تحسين التحصيل الضريبي على مستواها،و ذلك من خلال تحسين الإمكانيات البشرية و المادية و كذلك تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف بالضريبة.

حتى تستطيع الإدارة الجبائية أن تحسن درجة خضوع الأفراد للضريبة لابد أن تعمل على تخفيض عبئ هذه الضريبة أولا.

و على الإدارة الجبائية أن تسعى جاهدة إلى نشر ثقافة جبائية مابين أفراد المجتمع. وزرع ما يسمى بروح الوطنية الجبائية.

لابد من إدراك المكلفين بالضريبةأن الإقتطاع الضريبي ما هو إلا محاولة لإعادة توزيع المداخيل ما بين الطبقات الغنية و الطبقات الكادحة.

- الطرق الإدارية العامة لمعالجة الظاهرة:

- التعامل بالفواتير.
- تبادل المعلومات: تبادل المعلومات بينها و بين الإدارات الأخرى من إدارة الجمارك و البنوك و الفرق التجارية

و غيرها. و كذلك لابد من تكثيف عمليات المراقبة و التحقيق (مراقبة الوثائق الإدارية،المطلوبة كدفتر اليومية،و دفتر الجرد و دفتر البنك و دفتر الأجور.

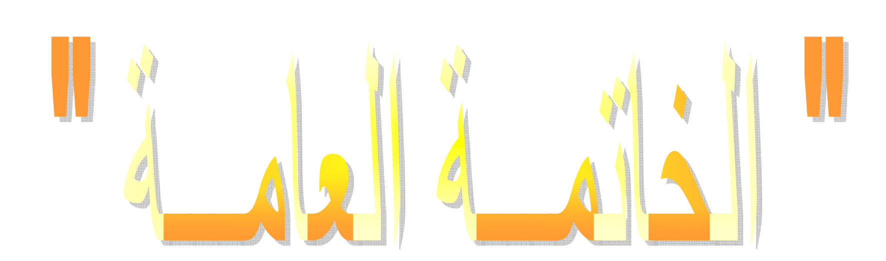
إن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية تقنية جبائية ليست كغيرها من تقنيات المراقبة الجبائية ، فهي تهدف إلى الكشف عن المداخيل الحقيقية للأشخاص الطبيعيين ليس من باب مصادر إكتساب هذه المداخيل ، و إنما من باب كيفية إنفاقها . و المعنى أن المكلف بالضريبة يستطيع إخفاء مداخيله بطريقة أو أخرى على مصالح الإدارة الجبائية ، ولاكنه لا يستطيع إخفاءها عندما يريد تطوير نفقاته اليومية وثرواته المتزايدة و إنطلاقا من هذا بمقدور المحققين أن يلاحظوا ببساطة الفرق بين المداخيل المصرح بها و نفقات المكلف بالضريبة اليومية ونمط معيشته وهذا ما يعرف بالفرنسية train de vie.

خاتمة الفصل:

إن نجاح أو فشل أى نظام ضريبي يتوقف على مدى إنسجام و تفاعل هذا النظام مع الواقع الإقتصادي و الإجتماعي،و في هذا الإطار يمكن القول أن الأنظمة الضريبية في معظم الدول المختلفة إقتصاديا يتميز عادة بقله أوإنعدام المرونة،كما نلاحظ جمود التشريعات الجبائية .

إن رجال المالية العامة قد تجاوزوا البحث في الجوانب القانونية للقواعد المالية،و أصبحوا الآن يهتمون بالبحث عن تفسيرات إجتماعية و نفسية للظاهرة.

لابد أن تكون هناك دراسة معمقة للعوامل المؤثرة على سلوكات المكلفين بالضريبة و دراسة نفسه المكلف بالضريبة ووضعية الإجتماعية،و مدى تأثيره على النظام الضريبي.


"الخاتمة العامة"

الخاتمـــة العامـــة :

إن الإصلاحات الجبائية في الجزائر قد عملت بالأساس على تطوير الجباية العادية ، و بالتالي مردودية التحصيل الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية ، وبمعنى آخر عملت من اجل إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية وحتى و إن كان هذا يبقى مستبعدا حتى لا نقول مستحيلا في الوقت الحالي و الظروف التي يعيشها الإقتصاد الوطني ، لكن المطلوب فقط محاولة تغطية النفقات العادية بالجباية العادية .

ومن خلال النتائج المحصل عليها مابين سنوات 1992 وحتى 2002 لم تعرف تطورا كبيرا بل يكاد يكون محتشما ، وهذا نتيجة لضعف القطاع الصناعي و المتمثل أساسا في المؤسسات العمومية و ما تعرفه من صعوبات مالية ، أما الفترة الممتدة مابين سنوات 2002 حتى سنة 2008 شهدت زيادة في الإيرادات الجبائية العادية و هذا نتيجة لإستقرار المؤسسات العمومية ، و إرتفاع كتلة الأجور ،و تطبيقا لمختلف المشاريع التي أعدت للإنعاش الإقتصادي .

وبالرغم من الإصلاحات الجبائية التي أدخلت عدة تعديلات تشريعية و تقنية عن طريق خلق ضرائب جديدة بهدف توسيع القاعدة الضريبية ، إلا أن الحصة الجبائية البترولية مازالت تشكل النسبة الكبرى في إيرادات الميزانية ، و بالتالي ميزانية الدولة لازالت تابعة و بقوة لأسعار البترول ، و بالتالي الإصلاحات لم يكن لها اثر مالي كبير في الجباية العادية ، وهو بعيد عن الطموحات التي سطرت في إطار السياسة الجبائية في الجزائر ، و بالتالي تبقى الإشكالية الأساسية مطروحة وهي بذل المزيد من المجهودات لتعزيز الإدارة الجبائية وهذا لتأمين الإمتثال للضريبة وخصوصا من جانب القطاع الخاص ، مما يتطلب قيام المصالح المعنية بإنشاء نظام فعال للتدقيق الجبائي و هذا من شأنه المساهمة في محاربة ظاهرة أخذة في الإنتشار وبشكل مخيف ، وسوف تؤثر سلبيا على الإقتصاد الوطني وهي التهرب الضريبي ، ومن تم لابد من تجنيد موارد مالية هامة حتى تكون الجباية العادية فعالة ، وهذا لا يتأتى إلا إذا توفرت الشروط التالية :

- أن تكون الإدارة الجبائية الجزائرية تعمل في شفافية ووضوح .
- تبسيط الإجراءات الإدارية حتى تستطيع التعامل مع المكلفين بطرق سليمة ورادعة.
- مراجعة التشريع الجبائي و إعادة تنظيم تسيير الضرائب .
- التقليل من النفقات العمومية الزائدة والتي هي بدون فائدة .

- إن الجزائر تواجه تحديات عدة ، منها تدعيم الإستقرار الإقتصادي الكلي و الإسراع في الإصلاحات الهيكلية وتعميقها ، التشجيع على زيادة التكامل مع الإقتصاد العالمي من اجل تعزيز المنافسة والنمو خاصة إذا علمنا أنه في إطار إبرام عقود الشراكة مع الإتحاد الأوروبي الذي دخل حيز التنفيذ 1 سبتمبر 2005' يتطلب إلغاء التعريفة الجمركية في اجل زمني يتراوح إلى غاية إثني عشرة

عام ، وهو ما يعني الضرورة الملحة لإدارة برنامج التكييف الهيكلي للمؤسسات بشيء من الكفاءة و الشفافية مع حماية الفئات الأكثر تضررا .

إن مهمة الجزائر تعتبر معقدة بسبب ما تعانيه من نقاط الضعف ، من بينها إرتفاع نسبة البطالة و إرتباط ميزانيتها بأسعار النفط ، فلا بد أن تعمل على تطوير الجباية العادية وتدعيم مردودية التحصيل الضريبي على مستواها .ومن هذا كله على الجزائر أن تتحكم في مختلف أنواع الضرائب ، وأن تعمل على مراعاة أهداف النظام الإقتصادي الذي يتطلب الأمر عند فرض ضريبة على الدخل مثلا مراعاة إعتدال معدلات الإقتطاع وتوفر قواعد معقولة لإهتلاك الأصول الثابتة ، كذلك ترقية الإستثمار الإنتاجي يمكن تدعيمه عن طريق تدعيم الرسم على القيمة المضافة.

إن الإعتماد على أدوات ضريبية قليلة تطبق بأسعار ضريبية عالية على عدد محدود من دافعي الضرائب يؤثر سلبيا على الأسعار النسبية و بالتالي يمس هذا التأثير السلبي منحنى مسار الإستثمار ويغالط توقعات السياسات الإقتصادية العامة .لهذا فإن مفتاح نجاح السياسة الجبائية و فعالية الإدارة الجبائية في ظل الإصلاح ، هو تصور تصميم هياكل ضريبية منصفة وعادلة ، وتكون هذه الهياكل ممكنة التنفيذ إداريا وقادرة على تحقيق الأهداف المنتظرة وتؤدي إلى تحصيل ضرائب كافية وتقليص الخلل .

وأخيرا أتمنى أن يحقق هذا البحث المتواضع الفائدة المرجوة منه لطلبة العلم ، ويساعدهم في بحوثهم بزيادة في المعرفة النظرية و التطبيقية ، كما أمل أن يكون هذا البحث إضافة متواضعة لكل البحوث التي ستأتي من بعده في نفس المجال ، ونافدة لتطوير أساليب تسيير الإدارة الجبائية الجزائرية وترقيتها وزيادة مرد وديتها .


" المراجــع "

المراجع :

الكتب:

- عبد الكريم صادق بركات ..... " دراسات في النظم الضريبية "
  – مؤسسة شباب الجامعة 1975
- عادل حمود القيس " المالية العامة و التشريع الضريبي " مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان – الأردن- الطبعة الثانية 2000.
- زينب حسن عوض الله " المالية العامة" الدار الجامعية –
  – بيروت – ديسمبر 1994.
- ضياء مجيد الموسوي " النظرية الإقتصادية " ديوان المطبوعات الجامعية
  – الجزائر- 1992.
- طارق الحاج " المالية العامة " دار الصفاء للنشر و التوزيع – عمان – الطبعة الأولى 1999.
- عبد الكريم صادق بركات " المالية العامة" مؤسسة شباب الجامعة طبعة 1979.
- غازي عبد القادر النقاش " المالية العامة – تحليل أسس الإقتصادية المالية- " دار وائل للنشر –عمان- 1997.

- يونس أحمد البطريق " المالية العامة " مؤسسة شباب الجامعة طبعة 1979.

- ناصر مراد " فعالية النظام الضريبي بين التطبيق و النظرية "
  – دار هومه طبعة 2003.

- محمد عباس محرزي " إقتصاديات الجباية و الضرائب " دار هومه طبعة 2004
- نجار فريد " الإستثمار الدولي و التنسيق الضريبي " مؤسسة شباب الجامعة طبعة 2000.
- سمير سعيفان " التهرب ....والتهريب ..... مقارنة صريحة "
- دمشق 2002.
- صالح الرويلي " إقتصاديات المالية العامة" ديوان المطبوعات الجامعية طبعة 1982.
- صالح الرويلي و بويق جوزيان " إقتصاديات المالية العامة" جامعة وهران معهد العلوم الإقتصادية الطبعة الرابعة 1992.
- حسن عواضة " المالية العامة دراسة مقارنة " دار النهضة العربية للطباعة و النشر – بيروت – 1983.
- عبد المنعم فوزي " المالية العامة و السياسة المالية " دار النهضة العربية للطباعة و النشر – بيروت – 1972.
- عبد المنعم فوزي " النظم الضريبية " دار النهضة العربية للطباعة و النشر – بيروت – 1973 .

- صباح نعوش " المالية العامة و مالية الدول النامية " دار النهضة العربية للطباعة و النشر – بيروت- 1983.
- صباح نعوش " الضرائب في الدول العربية " دار النهضة العربية للطباعة و النشر – بيروت – 1987.
- محمد عباس محرزي " إقتصاديات المالية العامة " ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر- 2003.
- سوزي عدلي ناشد " المالية العامة " منشورات الحلبي الحقوقية – الإسكندرية – 2003.

- قحطان السيوفي " إقتصاديات المالية العامة" دار طلاس – دمشق- الطبعة الأولى 1989
- أقاسم قادة ترجمة عبد المجيد قدي " المحاسبة الوطنية " ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1994.
- عليوش قربوع كمال " قانون الإستثمارات في الجزائر" ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر- 1999.
- سعيد بن عيسى " الجباية، شبه الجباية ، الجمارك ، أملاك الدولة" – الجزائر- طبعة 2003.
- حامد عبد المجيد دراز " النظم الضريبية " الدار الجامعية – الإسكندرية- طبعة 1995.

الرسائل و الأطروحات:

- عبد المجيد قدي " النظام الضريبي في النظم الإقتصادية " رسالة ماجستير – جامعة الجزائر- 1991.
- عبد المجيد قدي " فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية (دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 88-95) أطروحة دكتوراه دولة – جامعة الجزائر- 1995.
- ناصر مراد " فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب
- (دراسة حالة الجزائر) أطروحة دكتوراه دولة – جامعة الجزائر- 2002.

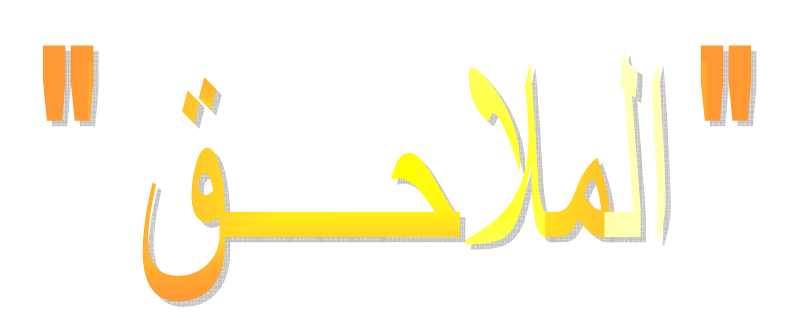
مراجع أخرى :

- الجريدة الرسمية العدد 8: الصادرة يوم الأربعاء 5 شعبان 1411 الموافق 20 فيفري 1991.
- الجريدة الرسمية العدد 15: الصادرة يوم الأحد 8 شوال 1415 الموافق 19 مارس 1995.
- الجريدة الرسمية العدد 51 الصادرة في 13 يوليو 1998.

- الجريدة الرسمية العدد 26 الصادرة في 27 يونيو 1990.
- الجريدة الرسمية العدد 76 الصادرة بتاريخ 27 ديسمبر 1997 (التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995).
- مجلة التمويل و التنمية مارس 1998.
- مجلة التمويل و التنمية جوان 1999.
- جريدة اليوم عدد السبت 14 ديسمبر 2002.
- جريدة الخبر عدد 3626 ليوم الثلاثاء 12 نوفمبر 2002.
- جريدة الخبر الأسبوعي العدد 37 من 17 إلى 23 نوفمبر 1999.
- مقال تانزي فيتو " العولمة و النمل الأبيض الذي ينحر في بنية الضرائب " مجلة التمويل و التنمية مارس 2001.
- قانون المالية 2007
- قانون المالية 2010

المراجع بالفرنسية:

- Piérre Beltrame، la fiscalité en France ، Hachette supérieur ، 5eme édition ، année 1997
- Bernard Brachet، le système fiscal français، 7eme édition LGDJ، 1997 .
- Alain Barrière Cours d'Economie financière, Paris Dalloz, 1981.
- Instruction N^0 :38 \MF \DGI du 17\02 \97 relative à la mise en œuvre du dispositif de la lutte contre la fraude fiscale développée par la DGI.
- Bernard BRACHET, le system fiscal français, 7eme édition, 1997, LGDJ.
- G. Tixier, précis de droit fiscal, édition dalloz 1981,
- J.c martinez, la fraude fiscale, paris puf ,1982 ,.
- harres « c'est la fuite fiscale , une nouvelle lutte des classes » paris fayan 1988
- R .le DUFF, l'économie financière paris Dalloz , 1992 ,
- Acte du séminaire organise par la DGI en collaboration avec le FMI – fiscalité directe – Algérie .1993 .


"الملاحـــق"

ملحق رقم 1

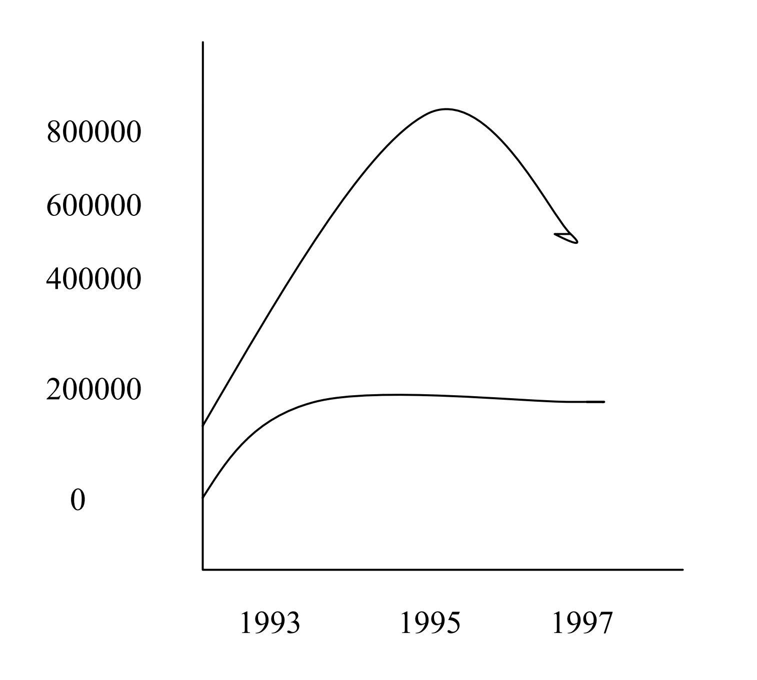
1997	1996	1995	1994	1993	
82.343	69.085	57.868	41.101	40.187	الضرائب المباشرة
37.869	33.237	32.057	23.790	22.498	الضريبة على الأجور IRG / الأجور
12.757	11.695	7.783	5.657	3.088	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
31.145	23.185	17.163	8.371	4.697	الضريبة على أرباح الشركات IBS
572	968	847	3.283	9.904	ضرائب مباشرة أخرى
10.678	9.159	6.367	6.900	6.687	حقوق التسجيل و الطوابع
2.659	2.143	1.684	1.483	1.653	حقوق التسجيل
8.019	7.016	4.719	5.417	5.034	الطوابع
102.41	144.537	106.323	82.550	55.753	الرسم على رقم الأعمال
-	9364	-	-	-	TVA على المنتجات البترولية
8.512	98.256	79.002	60.816	42.065	TVA على المنتجات الأخرى
50.300	107.620	79.002	60.916	42.065	مجموع الرسم TVA
58.812	4.750	1.274	753	-	TSA جمركية وداخلية
1.282	16.597	11.715	9.127	8.747	TIC الرسم الداخلي على الإستهلاك
21.171	15.570	14.332	11.754	4.923	TPPالرسم على المنتجات البترولية
43.598	36.917	27.321	21.634	13.670	TSA+ TIC+TPP
283	1.508	3.723	3.723	3.175	ضرائب غير مباشرة أخرى(عقوبات ، خمور ...)
2.273	1.389	2.606	1.499	1.100	مداخيل ضريبية مختلفة للخزينة من العقوبات والقضاء
320.639	507.837	339.148	222.176	179.218	الجباية البترولية
518.343	732.007	512.312	354.226	282.927	مجموع جباية الدولة
72.740	69.935	68.850	34.633	25.100	جباية الجماعات المحلية
18.843	18.350	15.687	12.705	10.825	بما فيها الدفع الجزافي
591.093	801.942	581.162	388.859	308.027	مجموع المداخيل الجبائية العامة

تطور الإيرادات الجبائية الجزائرية (1993-1997) الوحدة : مليون دج

[1] المصدر : المديرية العامة للضرائب (مديرية العمليات الجبائية)

ملحق رقم 2

تطور الإيرادات الجبائية الجزائرية مابين 1993 و1997



courbes
1 الجباية الكلية
الجباية البترولية
الجباية العادية

ملحق رقم 3

	1996	1997	1998	1999	2000
دخل الميزانية إجمالي و الهبات	424,8	926,6	774,6	950,5	157,81
دخول المحروقات	519,7	592,5	425,9	588,2	1213,2
أرباح الأسهم لسونا طراك	12,1	27.7	47,3	28,1	40,0
الدخول من غير المحروقات	305,1	334,1	348,7	358,4	364,9
الدخول من الضرائب	290,5	313,9	329,8	314,8	349,5
الضرائب على الدخل و الأرباح					
الضرائب على الأجور	67,5	81,8	88,1	72,2	8,2
دخول أخرى	33,2	40,8	42,5	32,6	34,9
الضرائب على السلع و الخدمات	34,3	41,0	45,6	39,6	47,1
الرسم على القيمة المضافة و الإقتطاعات	129,5	148,1	154,9	149,7	165,0
غير المباشرة على عمليات الإستيراد	43,4	43,7	51,5	53,3	54,5
الرسم على القيمة المضافة و الإقتطاعات					
غير المباشرة على الأنشطة الداخلية					
الرسم على القيمة المضافة ، الرسم	59,3	73,2	70,7	63,8	72
الداخلي على الإستهلاك ، الرسم					
التخصيصي الإضافي على المعاملات	42,8	51,7	49,1	41,9	47,8
الداخلية					
الرسم الداخلي للإستهلاك بالنسبة للتبغ					
الرسم على القيمة المضافة على المنتجات					
البترولية المحصلة					
الإقتطاعات غير المباشرة على المنتجات	16,6	21,5	21,6	21,8	24,3
البترولية	6,7	8,5	9,8	10,4	11,2
الضرائب غير المباشرة الأخرى					
الحقوق الجمركية	15,6	21,2	21,6	20,8	25,7
التسجيل والطابع	4,5	1,4	1,4	1,4	1,5
الدخول غير الضريبية	84,4	73,5	75,5	80,2	86,3
الرسوم	9,1	10,6	11,3	12,7	16,2
أرباح أسهم بنك الجزائر	14,6	20,2	18,9	43,6	15 ,4
الهبات	11,5	15,8	14,7	16,5	15,4
	3,1	4,4	4,2	27,1	0,0
	0,0	0,0	0,0	3,9	0,0

مكونات الدخل الوطني بملايير الدينارات

المصدر: صندوق النقد الدولي سبتمبر 2001.

ملحق رقم 4

	1996	1997	1998	1999	2000
دخل الميزانية الإجمالي و الهبات	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
دخول المحروقات	63,0	63,9	55,0	61,9	76,9
الدخول من غير المحروقات	37,0	36,1	45,0	37,7	23,1
الضرائب على الدخل و الأرباح	35,2	33,9	42,6	33,1	22,1
الضرائب على السلع و الخدمات	8,2	8,8	11,4	7,6	5,2
الحقوق الجمركية	15,7	16,0	20,0	15,7	10,5
التسجيل و الطابع	10 ,2	7,9	9,7	8,4	5,5
الدخول غير الضريبية	1,1	1,1	1,5	1,3	1,0
التسجيل و الطابع	1,8	2,2	2,4	4,6	1,0
الهبات	0,0	0,0	0,0	0,4	....

مكونات الدخل الوطني (بالنسبة المئوية من إجمالي دخل الميزانية و الإعانات)

المصدر : صندوق النقد الدولي سبتمبر 2001 .

<u>ملحق رقم 5 :</u>

	1996	1997	1998	1999	2000
دخل الميزانية الإجمالي	32,2	33,5	27,8	30,0	39,3
دخول المحروقات	20,3	21,4	15,3	18,6	30,2
أرباح أسهم سونا طراك	0,9	1,0	1,7	0,9	1,0
الدخول من غير المحروقات	11,9	12,1	12,5	11,3	9,1
الدخول من الضرائب	11,3	11,4	11,9	9,9	8,7
الضرائب على الدخل و الأرباح	2,6	3,0	3,2	2,3	2,0
الضرائب على الأجور	1,3	1,5	1,5	1,0	0,9
دخول أخرى	1,3	1,5	1,6	1,2	1,2
الضرائب على السلع و الخدمات	5,0	5,4	5,6	4,7	4,1
الرسم على القيمة المضافة و الإقتطاعات	1,7	1,6	1,9	1,7	1,4
غير المباشرة على عمليات الإستيراد					
الرسم على القيمة المضافة و الإقتطاعات					
غير المباشرة على المعاملات الداخلية	2,3	2,7	2,5	2,0	1,8
الرسم على القيمة المضافة ، الرسم على					
الإستهلاك ، الرسم التخصيصي الإضافي					
على المعاملات الداخلية	1,7	1,9	1,8	1,3	1,2
الإقتطاعات غير المباشرة على التبغ (					
الرسم الداخلي على الإستهلاك)					
الرسم على القيمة المضافة على المنتجات					
البترولية	0,6	0,8	0,8	0,7	0,6
الإقتطاعات غير المباشرة على المنتجات					
البترولية					
الضرائب غير المباشرة الأخرى	0,3	0,3	0,4	0,3	0,3
الحقوق الجمركية					
التسجيل و الطابع	0,6	0,8	0,8	0,7	0,6
الدخول غير الضريبية					
الرسوم	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0
أرباح أسهم بنك الجزائر	3,3	2,7	2,7	2,5	2,2
	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
	0,6	0,7	0,7	1,4	0,4
	0,4	0,6	0,5	0,5	0,4
	0,1	0,2	0,1	0,9	0,0

الدخل الوطني (بالنسبة المئوية للناتج الداخلي الخام)

المصدر: صندوق النقد الدولي سبتمبر2001.